

De quels héritages comptables parle-t-on, et pour quels intérêts ? Le Cas de Madagascar

What accounting inheritance is there, and for which interests? The Case of Madagascar

ANDRIANIRINASOA Hariniaina

Enseignant chercheur

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

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

RADAMA Andriatsirafinarivo Georges

Doctorant en Gestion

Université de Toamasina,

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

Tsirafinarivo@yahoo.fr

Date de soumission : 08/09/2022

Date d'acceptation : 02/03/2023

Pour citer cet article :

ANDRIANIRINASOA H. & al (2023) « De quels héritages comptables parle-t-on, et pour quels intérêts ? Le Cas de Madagascar », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 7: numéro1 » pp : 1- 26.

Résumé

Pour Madagascar, l'année 2022 est marquée par une paupérisation manifeste de sa population accentuée tant par les récentes successions de cataclysmes naturels que par les conséquences de la pandémie de Covid-19. Relancer son économie grâce aux initiatives entrepreneuriales est une alternative, mais dans ce contexte, comment redynamiser un tissu entrepreneurial composé essentiellement d'unités de production informelles et de les intégrer, à terme, dans l'économie nationale ? La comptabilité régulière en constituait la clé de voûte autrefois implémentée par les colonisateurs français, mais peu adoptée aujourd'hui par les acteurs économiques malagasy. Historiquement, ce manque d'enthousiasme est dû à la réminiscence d'un passé douloureux lié, entre autres, à l'asservissement et à la partialité en faveur des entreprises coloniales au mépris des entrepreneurs indigènes ; contrairement à une comptabilité d'État qui s'institutionnalisait inéluctablement. Malgré tout, quelques bienfaits hérités de cette période coloniale demeuraient ancrés dans le système comptable malagasy, quoiqu'ils soient méconnus. Par conséquent, notre objectif était d'identifier les modalités coloniales de transplantation de la comptabilité pour en tirer des enseignements aujourd'hui. Par une approche holistique, nos analyses avaient dépeint une approche pragmatique jetant déjà les bases d'un cadre conceptuel moderne, bien que non réitérées ! Comment les reproduire, le cas échéant ?

Mots-clés : Comptabilité ; Histoire ; Héritages Coloniaux ; Vulgarisation ; Madagascar.

Abstract

For Madagascar, the year 2022 is marked by a manifest impoverishment of its population, accentuated both by the recent succession of natural disasters and by the consequences of the Covid-19 pandemic. Reviving one's economy through entrepreneurial initiatives is an alternative but, in this context, how to revitalize an entrepreneurial fabric made up essentially of informal manufacturing units and eventually integrate them, in the long term, into the national economy? Regular accounting was the keystone formerly implemented by the French colonizers, but little adopted today by the Malagasy economic actors. Historically, this lack of enthusiasm is due to the reminiscence of a bound painful past linked, among over things, to the enslavement and partiality in favor of the colonial companies to the contempt of the indigenous contractors; unlike state accounting, which inevitably became institutionalized. Nevertheless, some benefits inherited from this colonial period remained anchored in the Malagasy accounting system, although they are unknown. Therefore, our objective was to identify the colonial accounting transplantation modalities to draw some from lessons today. By a holistic approach, our analyses had depicted a pragmatic approach already providing the foundations of a modern conceptual framework, although not reiterated! How to reproduce them, if necessary?

Keywords: Accounting; History; Colonial legacies; Popularization; Madagascar.

Introduction

Les faits sont alarmants quant à la situation économique et sociale qui prévaut à Madagascar. Le taux de pauvreté y est chronique avec un taux de 81 % en 2020 selon la Banque Mondiale et aucun signe n'indique un renversement de la situation. D'après le Fonds des Nations Unies pour la population (UNFPA), environ 83 % de la population vit en milieu rural en 2022 et le taux d'alphabétisation des adultes de plus de 15 ans y était de 23,3 % en 2018. De plus, 97 % des enfants de 10 ans ne peuvent ni lire ni comprendre un texte court, et 4 sur 10 d'entre eux abandonnent l'école primaire avant la dernière année. D'après l'Organisation Internationale du Travail (OIT), 9 emplois sur 10 se trouvaient dans le secteur informel en 2012, dont 75 % dans les entreprises agricoles. Moins de 5 % des Unités de Production Informelles (UPI) y tenaient une comptabilité écrite (Gubert & Roubaud, 2003). Il s'agit d'autant d'indicateurs nous aidant à réfléchir sur les manières d'impliquer les petites entreprises informelles au développement économique de Madagascar grâce à la comptabilité. Cette étude est nécessaire, car elle nous interpellerait sur les manières d'antan d'intégrer les exclus de la société et de la bourgeoisie dans le développement du pays en les dotant de l'outil de prédilection des gestionnaires telle la comptabilité. De plus, si *la comptabilité est un langage, un produit historique et social* (Colasse, 2001) et que si *son élaboration est le résultat d'un processus d'institutionnalisation* (Lemarchand & Roy, 2000), son inaccessibilité ou son dédain de la part de ses destinataires légitimes compromettra l'avenir économique du pays. Étant un outil de gestion au service des entreprises, quel que soit leur statut *formel* ou *non*, la comptabilité devra s'adapter au contexte socio-économique de ses utilisateurs, mais pourquoi et comment ? Cela nous a amené à la problématique suivante : pour quelles raisons les colons voulaient-ils implémenter la comptabilité à Madagascar dans un contexte économique de précarité similaire à 2022 et de quelles manières ? Comment mettre à profit les expériences coloniales face aux défis de la mondialisation ? Cette étude devra lever le voile sur nos méconnaissances quant aux démarches utilisées pour promouvoir les entreprises grâce à la comptabilité. L'objectif de cet article est de proposer des pistes de réflexions pour que la comptabilité puisse être accessible et utilisée par la population ciblée.

Les hypothèses associées à ce travail sont les suivantes : D'abord, la comptabilité devrait être améliorée conformément à la structure du tissu économique et au contexte qui prévaut. Ensuite, sa nouvelle conception devrait être adaptée aux réalités sociales évoquées au préalable, et en intégrant une majorité silencieuse longtemps oubliée. Enfin, la comptabilité, l'enseignement, et le monde rural formeraient un triptyque dont dépendrait l'essor de

Madagascar et celui de la comptabilité. Ce manuscrit sera divisé en quatre parties dont la revue de littérature, les méthodes, les résultats, les discussions et les recommandations.

1. Revue de littérature

Pour clarifier la pertinence de notre travail par rapport à ses apports théoriques et pratiques, nous devons nous référer aux notions énoncées par Lukka (2005) quant aux rôles des théories dans les recherches en comptabilité et choisir en conséquence. D'après l'auteur, les théories en question sont de deux ordres dont la *Domain Theory* (DT) et *Method Theory* (MT). Si la DT récence l'ensemble des connaissances spécifiques en matière de comptabilité, la MT par contre est un *système conceptuel de méta-niveau pour étudier le(s) problème(s) de fond de la DT en question* (Lukka & Vinnari, 2014). Alors, notre travail relèvera du MT en faisant toutefois la distinction entre la comptabilité implémentée par et pour l'administration étatique coloniale et celle conçue pour le secteur privé.

Outre ce *Method Theory*, nous utiliserons la Théorie de l'*Action à Distance* qui est en rapport avec le concept développé par les sociologues de *Territorialisation*. En réalité, ce dernier précède celui de l'*Action à Distance* et ensemble, ils sont des mécanismes complémentaires usités pour comprendre la quantification telle la comptabilité. La *Territorialisation* se réfère aux techniques et processus spécifique à un territoire en termes de comptabilisation, tandis que le concept d'*Action à Distance* renvoie aux conséquences de la première en termes de *reporting* financier. Sans vouloir être exclusif, parmi les auteurs ayant promu la *Théorie de l'Action à Distance*, citons entre autres Robson (1992) et Chua (1995). Dans son article de 1992, Robson avait décrit la comptabilité d'*inscription* et que l'action à distance ou la distance spatiale elle-même favoriserait cette *inscription* qui est la *Comptabilité*. En effet, déjà, cette dernière *permet de produire une représentation spatiale des différents lieux de l'organisation* (Fabre, 2019).

De plus, Robson (1992) avait montré que *la comptabilité permet d'assurer « la provision et le maintien de réseaux pour la collecte, la transmission et l'assimilation d'inscriptions »*, qui traduisent des *informations relatives à des contextes éloignés* (Fabre, 2019). Mettant ainsi en évidence le *Centre* pour qui les inscriptions ou les connaissances émanant des *Périphéries* étaient destinées via la comptabilité, Foucault (1975) estima que c'est un moyen d'implémenter *des formes de gouvernement relevant d'une relation de pouvoir/savoir*. Chua (1995) énonça que ces *inscriptions* permettent des actions à distance, dans le sens de *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. Par analogie au panoptique, la comptabilité rend possible et conditionne l'action à distance (Robson, 1992). C'est ainsi que du point de vue aussi bien de la comptabilité publique ou privée, la comptabilité devenait incontournable depuis la colonisation du fait des différentes *distances* séparant le *Centre* et les *Périphéries/Colonie*. D'où son implémentation obligatoire et la structuration progressive qui s'ensuivait.

Une autre théorie contrastant avec celle de l'*Action à Distance* est celle d'Asdal (2011). Selon l'auteur, la capacité de gouverner à distance grâce à la comptabilité peut être compromise par la distance *spatio-temporelle* importante entre le *Centre* et la *Périphérie*. Premièrement, par la *territorialisation*, les acteurs *Périphériques* pouvaient faire des choix comptables différents de ceux du *Centre* et induire ces derniers en erreur. Deuxièmement, la récurrence des erreurs devait occasionner des dynamiques rendant inefficace l'*Action à Distance*. De telle situation rappelle la théorie de l'agence de Jensen et Meckling (1976) liant le *Principal* à un *Agent*. Évidemment, utilisée dans un contexte différent de celui des temps modernes avec le développement des sociétés par actions, le *Principal* demeure toujours au *Centre*, tandis que l'*Agent* exerce en *Périphérie*. L'*Agent* pourrait faire des choix à l'encontre des intérêts du *Principal* et que l'outil de transmission de l'information qu'est la *Comptabilité* s'avérerait inefficace. Par conséquent, dépêcher sur place des *Commissaires* (prévu par la loi sur sociétés du 24 juillet 1867) était une alternative sans compter sur la formation d'une élite locale vouée à la cause du *Centre*. Sinon, le *Centre* devait se délocaliser lui-même, et malgré lui, en *Périphérie*, dans sa colonie.

La dernière théorie mobilisée dans ce travail est celle de la structuration de Giddens (1984). Outil des sociologues, mais utilisé aussi en science de gestion, la théorie de Giddens nous permet d'analyser la structure et l'individu, l'action et l'interaction dans un mouvement dynamique. Cependant, cette théorie trouvait plus d'applications en analyse de l'administration publique coloniale qu'en administration vouée à la cause comptable privée. Cette théorie de la structure de Giddens repose sur sa *Dualité du Structurel* à plusieurs niveaux. Préalablement, les concepts de structurel, de structures et de principes structurels, de structuration et de dualité du structurel devront être énoncés.

Si le *Structurel* représente l'ensemble des règles et des ressources, par contre, les *Structures* sont un ensemble isolable parmi ces règles et ressources. Les *Principes structurels* sont les propriétés du *Structurel* les plus profondément ancrées ; celles qui sont engagées dans la reproduction des totalités sociétales. La *Structuration* sont les conditions qui régissent la

continuité ou la transmutation des *Structures*, et par conséquent la reproduction des systèmes sociaux. Finalement, la *Dualité du structurel* désigne le fait que le *Structurel* est à la fois utilisé pour la production et la reproduction du système social concerné. Notons que le *Structurel* est connu ou tacitement utilisé par les acteurs de façon *discursive* (oral ou écrit) ou *pratique* (tacite). 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 (Fabre, 2019). Pour terminer, l'inconscient et les conséquences non intentionnelles de l'action constituent les limites des acteurs.

Pour parachever cette revue de littérature, la *Dualité du Structurel* d'Anthony Giddens (1984) comprend deux niveaux dont le premier reprend le *Structurel* qui conditionne les activités des acteurs. Le deuxième niveau se retrouve dans les résultats de l'application du *Structurel* que les acteurs vont reproduire incessamment. Il s'ensuit une *routinisation* que Giddens conçoit comme ancrée dans la conscience *pratique* et qui importe dans sa théorie de la Structuration. Enfin, le *Structurel*, d'après l'auteur, est donc à la fois *contraignant* et habilitant. Avec les consciences *discursive et pratique*, les acteurs produisent et reproduisent consciemment ou tacitement jusqu'à l'au-delà, favorisant ainsi la structuration et l'expansion du système comptable public colonial. Contrairement à cela, aussi bien les acteurs chargés de les exécuter que le *Structurel* ne soient pas encore définitivement explicités dans la comptabilité privée à Madagascar. Ce qui devrait le handicaper à terme, voire jusqu'à aujourd'hui.

2. Matériels et méthodes

Le type d'étude que nous avons menée est *Prospectif* et comprend trois étapes. La première étape consistait à puiser dans diverses sources les tendances en matière d'implémentation de la comptabilité aux premières heures de la colonisation, puis à s'efforcer de démontrer les niveaux de similarité entre cette période et celle de 2022 à Madagascar en termes socio-économiques. Il fallait également identifier les différents facteurs internes et externes impactant ce processus. Le but recherché était de parvenir à un diagnostic du système comptable d'antan pour émettre des recommandations en sa faveur. Nous avons par ailleurs étudié le système éducatif de cette époque coloniale, notamment la partie comptable, pour sur son éventuelle transposition au contexte actuel.

La deuxième étape consistait à identifier les théories cadrant avec l'objet de notre recherche. La précédente revue de littérature en est l'ébauche, mais il fallait parallèlement lire des ouvrages cités en bibliographie. Parmi eux, citons des travaux portant sur l'*Action à Distance* de Robson (1992) et de Chua (1995). Vantant le potentiel de la comptabilité en termes de

gouvernance à distance, ces travaux étaient complétés par ceux d'Omari (2009), Bessire (2010) et l'Agence Nationale de la Recherche (ANR) en 2021. En termes de *Manuels* comptables coloniaux, citons ceux à l'usage des Trésoriers payeurs des colonies et les textes subséquents. Nous devons aussi tenir compte des critiques quant à la non-*performativité* des inscriptions comptables, dont celles d'Asdal (2011). La théorie de la structuration de Giddens (1984) n'était pas négligeable. Nous devons nous en servir pour interpréter le dynamisme de l'administration publique coloniale en matière de comptabilité.

La troisième étape de notre travail avait porté sur le modèle de comptabilité appliqué en milieux ruraux compte tenu de la vocation rurale de Madagascar. Pour ce faire, nous avons adopté quatre approches correspondantes chacune aux différentes phases de notre recherche dont *historique*, *comparative*, *systémique* et *holistique*. Pour les informations, nous avons épluché les archives de la Bibliothèque nationale de France (BnF) où sont conservés numériquement les Journaux Officiels de Madagascar et ses Dépendances (JOMD) depuis l'annexion de l'île jusqu'à son indépendance. Outre la BnF, la recherche documentaire était rendue possible grâce aux moteurs de recherche universels tels que Google et Google Scholar. La Banque Mondiale (BM), le Ministère de l'Éducation Nationale (MEN), le UNFPA, à travers leurs sites internet respectifs, avaient enrichi nos données.

3. Résultats

En parlant d'héritages comptables, nous nous focaliserons sur la comptabilité commerciale, car si les entreprises sont considérées comme le moteur du développement par les économistes, la comptabilité sera ce qui permet à ce moteur de bien fonctionner. Par conséquent, trois aspects de cet héritage seront mis en avant, dont les utilités pratiques et fonctionnelles de la comptabilité, ses caractéristiques techniques et éducatives, ainsi que les textes législatifs et réglementaires la réagissant à Madagascar depuis son annexion en 1895.

3.1. Utilités pratiques et fonctionnelles de la comptabilité

En s'interrogeant sur les usages de la comptabilité, la question suivante se posait : En quoi la comptabilité pouvait-elle servir du temps de la colonisation et comment a-t-elle été diffusée ? Quand le Général Gallieni visita les locaux où l'école professionnelle *indigène* sera implantée à *Avaradrovo* Antananarivo, son objectif était de former des *Maîtresouvriers* pour les différents corps de métiers jugés indispensables à l'époque dont les travaux publics, les bâtiments civils et l'enseignement (Art.2 – JO n° 46 du 19/12/1896). Quand l'heure fut venue pour les premiers élèves de se faire recruter, ces derniers furent classés en fonction de leurs aptitudes personnelles dans des *Ateliers* qui correspondaient à leurs futurs corps de métiers

d'appartenance. Mais, il apparut que quel que soit l'Atelier choisi, l'enseignement de la *Comptabilité commerciale* était dispensé d'office, parmi tant d'autres (Tableau N°1). Assister à ce cours était une obligation pour tous même pour ceux qui devaient réaliser des travaux pratiques en dehors de l'établissement : *Ils seront astreints (...) à suivre les cours dans les mêmes conditions que leurs camarades*. Notons aussi la place de la *Culture* parmi les ateliers et cours existants, et qui fera l'objet de développement plus bas en tant qu'héritage agricole auquel sera associée la comptabilité« Agricole ».

Tableau N°1 : Ateliers et Cours dispensés en 1897

(*École professionnelle d'apprentissage pour les indigènes*)

Arithmétique	Constructions (pierres et briques)
Géométrie	Dessin d'imitation
Géologie	Industrie du Cuir
Physique et Chimie	Alimentation et culture
Dessin linéaire	Comptabilité commerciale
Industrie du Vêtement	Construction (fer et bois)

Source : JOMD n°57 du 27/01/1897 ; p.84

Quant aux critères de recrutement, d'après l'Arrêté n° 224 du 17 décembre 1896 *instituant une École professionnelle d'apprentissage pour les indigènes* (JOMD n° 46 du 19/12/1896), il fallait réunir les conditions suivantes dont premièrement *Savoir lire, écrire et calculer, en français* ; et deuxièmement, *Posséder des aptitudes à recevoir l'enseignement de l'école* (Art.6). La durée de l'enseignement y était d'une année (Art.9), et *les programmes d'enseignement sont élaborés chaque année en Conseil d'administration et approuvés par le Résident Général* (Art.10). Les membres du Conseil d'Administration étaient fixés par l'Art.3 du même Arrêté n° 224 dont : *Le Chef du service des bâtiments civils (Directeur), sous le haut contrôle du Directeur des Travaux Publics ; et administrée par les professeurs réunis en conseil sous la Présidence du Directeur de l'école*. Par conséquent, les corps de métiers représentés étaient les Travaux Publics et tous les métiers qui s'y rattachaient. Le rattachement de l'école au service de l'enseignement ne fut réalisé qu'une décennie plus tard en 1906. Le Tableau n°2 ci-après retrace la chronologie des faits instituant cette école professionnelle jusqu'à sa réorganisation.

Tableau N°2 : Chronologie des faits et événements avant 1906

(*École professionnelle d'apprentissage pour les indigènes*)

Date	Objet	Réf.	JOMD
11/11/1896	Circulaire n° 105 : Obligation de l'École pour tous. (Province Emyrne et pays Betsileo).	Circulaire n° 105 du 11/11/1896	N° 36 du 13/11/1896 ; p. 111
17/12/1896	Création de l'École professionnelle	Arrêté du	N° 46 du

	d'apprentissage.	17/12/1896	19/12/1896
24/01/1897	Règlement Intérieur de l'École du 24/01/1897	-	N° 57 du 27/01/1897
30/12/1897	Modification Arrêté du 17/12/1896	Arrêté du 30/12/1897	N° 194 du 8/01/1898
18/01/1898	Rapport d'activité de l'École s/ année 1897	-	N° 198 du 18/01/1898
21/05/1898	Rattachement de l'École Professionnelle à la direction des Travaux Publics	Arrêté 1 804 du 21/05/1898	N° 257 du 4/06/1898 ; p. 1942
28/02/1899	Rapport d'activité de l'École s/ année 1898	-	N° 372 du 28/02/1899
26/12/1900	Circulaire au sujet de fonctionnement des diverses écoles professionnelles	Circulaire du 26/12/1900	N° 567 du 26/12/1900
22/01/1906	Rattachement de l'École professionnelle au service de l'enseignement	Arrêté du 22/01/1906	N° 1042 du 17 mars 1906, Art.1
12/03/1906	Réorganisation de l'école professionnelle de Tananarive ; devient : <i>École professionnelle supérieure de Madagascar</i>	Arrêté du 12 mars 1906	N° 1042 du 17 mars 1906 ; p. 13.633

Source : <https://gallica.bnf.fr/> ; Journal Officiel de Madagascar et Dépendances

Il a fallu dix années avant qu'une réorganisation de l'école professionnelle de Tananarive ne soit faite, et durant lesquelles la comptabilité fut enseignée en tant qu'*Enseignement Théorique* et Accessoire des dix différents corps de métier dont : [1° : *Forge, serrurerie, ajustage, fonderie* ; 2° : *Ferblanterie, Lampisterie* ; 3° : *Bijouterie, Horlogerie* ; 4° : *Typographie, Gravure* ; 5° : *Poterie* ; 6° : *Menuiserie, Charpente* ; 7° : *Tannerie* ; 8° : *Tissage, Teinturerie* ; 9° : *Ébénisterie, Tournage* ; 10° : *Corroierie, Maroquinerie*]. (JOMD n° 198). Pourtant, face à la réorganisation, la comptabilité fut bannie des enseignements théoriques, et l'école devint : *École professionnelle supérieure de Madagascar*.

Par cet intitulé, nous voulions démontrer que l'enseignement de la comptabilité occupait une place importante dans la formation des futurs employés d'administration et du commerce. La mise en place des écoles administratives et commerciales par Gallieni ne relevait pas du hasard. Elle obéissait à la logique de Delassus (1913) qui recommandait une instruction au profit de la métropole française, de l'administration coloniale et des colons arrivés dans l'île : « *Nous les instruisons pour nous plus encore que pour eux (...)* ». Si, au début, des cours de comptabilité furent dispensés soit au niveau de l'école professionnelle de Tananarive, soit annexés à l'école normale Le Myre de Vilers au titre de *Chaire de comptabilité commerciale et de tenue des livres* (décision n° 453 du 24 mai 1898), l'objectif fut de répondre aux nécessités du moment tout en assurant la polyvalence de ces *maîtres-ouvriers*, sans pour autant faire de la comptabilité un métier à part entière. Déjà, une prise de conscience se

profilait à l'horizon en renforçant l'enseignement de la comptabilité (*Section administrative et commerciale*) dans toutes les écoles normales de Madagascar (Arrêté du 25 mars 1901).

L'année 1903 fut décisive quand les responsables coloniaux décidaient de séparer les travaux manuels, des emplois administratifs et commerciaux en instituant les *Écoles administratives et commerciales*. Bien que ces écoles fussent autrefois annexées aux écoles normales dans tout Madagascar, grâce au nouvel Arrêté du 5 juillet 1903 *organisant les écoles administratives et commerciales d'indigènes* (JOMD n° 817 du 5/07/1903), elles furent désormais constituées en établissements distincts (Art.1). Parmi les cinq divisions de formations proposées, la division commerciale était celle qui se rapportait le plus à la formation comptable, d'une durée de trois ans (Art.15). Outre les programmes communs à toutes les divisions ; à chacune d'entre elles fut mis à disposition un programme *Spécial* dont la description et les rouages du commerce, les principaux termes de comptabilité et les comptes qui la constituaient, ainsi que les tableaux et les documents de synthèse obligatoires prévus par le *Code de commerce*. On y enseignait aussi les effets de commerce, la comptabilité, l'Inventaire, les correspondances commerciales et les diverses pièces de comptabilité (JOMD n° 817, p. 9666).

Une réorganisation de cette *École administrative et commerciale* survint le 21 juin 1907 par un Arrêté de la même date. L'objectif réaffirmé resta toujours le même, c'est-à-dire de *former des indigènes aptes à remplir diverses fonctions de l'ordre administratif ou à devenir les auxiliaires utiles des colons* (Art.1). (JOMD n° 1109 du 29/06/1907). Dans cet esprit, et partant des cinq divisions de formations proposées préalablement, il n'en demeura plus que quatre y compris la division commerciale. Les divisions restantes étaient vouées aux fonctions administratives, à l'école de médecine, et aux emplois du service topographique. Quant à la durée de la formation, elle était de trois ans avec deux années d'enseignement général et d'une 3^e année consacrée spécialement à la préparation professionnelle (Art.13). Le programme d'enseignement en 3^e année, notamment en division commerciale, nous donne un sentiment de déjà-vu, car il renvoie toujours à l'arithmétique commerciale, à la comptabilité commerciale, à la tenue des livres, à l'écriture courante et à la calligraphie.

Dans les autres divisions, on n'y enseignait nullement la comptabilité commerciale, à l'instar des écoles professionnelles supérieures *indigènes* nouvellement réorganisées. Notons toutefois la présence d'un enseignement agricole au sein d'une *École administrative et commerciale* ! Quoiqu'incongru ou non, cet aspect fera l'objet de plus amples développements. Nous

pouvons en déduire que l'enseignement comptable fut réservé exclusivement à la division commerciale de cette école supérieure, contrairement à ce qui se passait dans les écoles professionnelles de base où celle-ci fut un programme commun à tous les ateliers et donc des métiers. Cette spécialisation dans la formation obéissait à la même stratégie menée au début de la colonisation, dont celle de Delassus (1913) qui estimaient que toutes les classes sociales ne devaient en aucun cas accéder aux mêmes formations pour éviter toute cohésion sociale et de faciliter les divisions. (JOMD n° 817 du 8 juillet 1903 ; p.9666). En effet, le mot « division » demeure un vocable assez péjoratif, mais ancien. Attribuée soit au Grec Philippe II, plus de 300 ans av. JC, soit à Machiavel au XV^e siècle, sa version la plus célèbre fut *Divide ut imperes ou Divide et impera*, signifiant ainsi *Divise et règne*. Ce que le Gouverneur Gallieni et ses successeurs avaient adopté pour maintenir le contrôle.

3.2. Prémices d'un cadre conceptuel comptable moderne

Le cadre conceptuel définit les objectifs de l'information comptable et financière comme étant premièrement l'*utilité décisionnelle* des investisseurs (Chantiri *et al*, 2012). Le cadre conceptuel et la normalisation sont à la base de la comptabilité moderne. Publié pour la première fois en 1989 par l'*International Accounting Standards Committee* (IASC), ce cadre fut appelé « Cadre de préparation et de présentation des états financiers », et fut ensuite repris par son successeur : l'*International Accounting Standards Boards* (IASB) en 2001 (Chantiri & Colasse, 2019). Bien que ce ne soit pas à proprement parler une norme comptable, il est considéré comme étant la *norme des normalisateurs*. Dans son PCG malagasy de 2005, le cadre conceptuel reprend les principales caractéristiques ayant trait à tout cadre conceptuel, dont les objectifs de l'information financière, ses caractéristiques qualitatives, les éléments constituant les états financiers, et enfin les méthodes et principes d'évaluation. En réalité, le cadre conceptuel définit avant tout les concepts sur lesquels se basent la préparation et la présentation des états financiers dont les utilisateurs externes (*Investisseurs*) se servent pour prendre des décisions ou pour satisfaire leurs besoins d'informations (IASB, 2010).

D'après Briston (1978), *colonial inheritance is a major factor influencing the general system of financial reporting in many countries outside Europe*. Certainement, le cadre conceptuel malagasy devrait en faire partie. En abordant ce paragraphe, nous nous focaliserons d'abord sur les objectifs des états financiers ainsi que les caractéristiques qualitatives de l'information financière. Enfin, nous exposerons les éléments constituant ces états financiers et les méthodes d'évaluation.

En abordant précédemment le cadre conceptuel, sa composante centrale relève des objectifs de l'information financière. En admettant que l'information financière en elle-même ne soit pas une fin en soi, *sa finalité est de fournir des informations pertinentes aux utilisateurs des rapports financiers* (IFAC, 2009). Par conséquent, ses objectifs dépendent de l'identité de ses utilisateurs et de leurs besoins d'informations respectifs telles *l'évaluation de la reddition des comptes* et la *prise de décisions*. Cette volonté de satisfaire à ces besoins d'informations datait déjà du Code de commerce napoléonien de 1807 quand les déposants voulaient s'assurer de l'utilisation de leurs fonds face aux manœuvres parfois frauduleuses de certains banquiers qui se déclaraient en faillite pour dépouiller leurs créanciers. De même, la colonisation devait géographiquement éloigner les actionnaires résidant en métropole des gérants et directeurs s'expatriant dans les colonies, du moins jusqu'à ce que certains d'entre eux décidassent de s'y rendre sur place à leur tour. De plus, les moyens de communication se résumaient à la navigation maritime, il fallait du temps pour que les informations financières puissent finalement parvenir à l'assemblée générale des actionnaires et au siège des entreprises localisées généralement à Paris.

Ces besoins furent alors exprimés à maintes reprises à l'occasion desdites assemblées générales, fautes de quoi des dérapages et pertes importantes pouvaient être essuyés par les actionnaires. L'existence des *Commissaires* qui faisaient office de contrôleurs et garant de la bonne marche des activités auprès des actionnaires ne suffisait pas toujours à garantir le succès. Le recours aux *Commissaires* était déjà prévu par l'article 35 de la Loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés, et ils furent même qualifiés d'*assez précieux* par Bédarride (1880). L'article 34 du Décret-loi français du 8 août 1935 réaffirma leurs rôles grâce à l'applicabilité des Décrets et lois français à Madagascar depuis le décret du 9 juin 1896 (JOMD n° 19 du 24/07/1896). Pour l'exemple, la Graineterie française « Usine Locamus » fut déjà implantée à Madagascar en 1890 à Diégo-Suarez avec un certain Abel Juge comme *Commissaire des comptes*. Par conséquent, l'héritage en matière d'objectif de l'information financière se résumait donc aux dispositions du Code de Commerce de 1807 *portant sur la tenue des livres comptables*, et à la loi du 24/07/1867 *sur les sociétés*, rectifiée par le Décret-loi du 8/08/1935 *portant sur les Commissaires aux Comptes*. Cet objectif demeurerait inchangé par rapport à celui exprimé par IASB en 2006, dont la reddition des comptes aux fins d'évaluation d'une part et la prise de décisions d'autre part.

Quant aux caractéristiques qualitatives de l'information financière, elles constituent la charnière dont dépendent les autres éléments du cadre conceptuel. En juillet 2006, l'IASB lui avait publié un *Document de discussion* abordant entre autres les Caractéristiques qualitatives (IFAC, 2009). Il en ressortait les *Caractéristiques suivantes* : l'intelligibilité, la pertinence, la comparabilité et la fiabilité. Si l'*Intelligibilité* renvoie à la possibilité pour la comptabilité d'être comprise par un utilisateur doté d'un minimum de connaissance et de compétences comptables, nos études avaient révélé que la comptabilité n'était pas à la portée du commun des Malagasy notamment les classes moyennes et défavorisées. Elle fut l'apanage d'une élite vouée à la cause coloniale et qui fut formée dans les écoles professionnelles supérieures administratives et commerciales. Néanmoins, l'objectif demeure immuable par rapport à ses principes dont avait hérité l'actuel plan comptable général malagasy de 2005.

Concernant la *Pertinence*, Girard *et al* (2018) la définissaient comme la capacité d'une information *d'influencer les décisions des utilisateurs en les aidant à évaluer des opérations ou en leur permettant de confirmer ou de corriger des évaluations antérieures*. Certes, dans le temps, et compte tenu des moyens de communication disponible, l'information financière ne parvenait à ses destinataires qu'une ou deux fois dans l'année. Les prises de décisions quoique judicieuses et bien mûries ne puissent être que tardives, rendant ainsi moins aisées les mesures correctives. Ce fut malheureusement le cas de l'usine *Locamus* citée plus haut. Cinq millions de francs en *travaux de mise en place* ont été engloutis par cette usine de conserverie qui n'avait fonctionné que quatre ans (Reutt, 2011). Son échec retentissant était dû, d'après *Locamus*, à d'importantes charges financières, au poids des impôts, puis *aux tracasseries administratives* (*Locamus. P, 1909*). Les investisseurs furent pris au dépourvu pour cause, soit d'éloignement géographique ou du contexte, soit de l'ampleur des imprévus que la qualité de l'information comptable de l'époque ne permettait pas d'anticiper.

Néanmoins, en matière d'héritage comptable, le cas de l'usine *Locamus* ne pourrait pas être représentatif des failles de leur système comptable. Dans d'autres situations, il aurait permis à d'autres entreprises coloniales de percer et de perdurer jusqu'à aujourd'hui. Par conséquent, un effort a été initié en termes de recherche de la qualité de l'information financière, mais tout reste tributaire des facteurs contingents et des aléas de l'environnement. Quant à la *fiabilité*, Girard *et al* (2018) estimèrent que *L'information est fiable et vérifiable lorsque des observateurs compétents et indépendants conviennent qu'elle est raisonnablement exempte d'erreurs et de partis pris*. Cette hypothèse dépendrait en grande partie des *Commissaires* et

des Gérants de sociétés. Seulement, un niveau d'intégrité et d'objectivité élevé écarterait toutes tentatives de malversation de la part des dirigeants d'entreprises et de leur personnel comptable. La fiabilité ne saurait dans ce cas être compromise totalement ou partiellement. Quant à la *Comparabilité*, elle demeure aujourd'hui fortement ancrée dans toute comptabilité.

La totalité des entreprises observées furent créées avant le plan comptable de 1947 qui ne fut d'ailleurs obligatoire en France qu'en 1965. Puisque l'économie de Madagascar était *dominée par les colons, les compagnies commerciales et les entreprises françaises* (Rasoloarison, 2015), ces dernières étaient régies par la loi française et sa comptabilité. Or, au moment de l'annexion de l'île par la France, le monde vécut la 2^e révolution industrielle et la plupart des entreprises industrielles sises à Madagascar furent cotées en Bourse. Les besoins d'informations comptables émanant des actionnaires devinrent alors importants, bien que les technologies de l'information et de la communication de l'époque ne permettent pas de les assouvir à temps. À la tâche, et munies de rudiments d'outils comptables, les capacités personnelles des dirigeants jointes à certains avantages coloniaux déterminaient les échecs ou les réussites de ces entreprises agro-industrielles coloniales. Mais de quels éléments de comptabilité s'agissait-il ?

Si le Code de Commerce de 10 septembre 1807 avait plus insisté sur la qualité de *Commerçans* et la tenue des livres de commerce, il n'avait pas abordé les documents de synthèse tels le bilan et les comptes des profits et pertes. Pourtant, la loi du 24 juillet 1867 (Art. 32) en faisait déjà allusion sans préciser de manière détaillée la forme et le fond. En outre, l'Article 34 de la même loi stipule l'obligation d'Inventaire (Art.9 du *Code de commerce*). Ces éléments constituaient l'héritage en termes de composantes de l'information financière comptable dont *L'inventaire*, le *Bilan*, et le compte des *Profits et Pertes*. L'obligation de faire un inventaire annuel (Art.9) et d'en tenir un livre (Art.10) datait du Code de Commerce français de 1807. Le PCG malagasy de 2005 en avait hérité d'après le Décret n° 2004-272 du 18/02/2004, et selon lequel « *Toute entité tient un livre journal, un grand livre et un livre d'inventaire* » (§ 430-1). Pourtant, le Code de Commerce ne fut pas assez précis quant aux contenus dudit livre et à sa méthodologie. C'est ce que les praticiens avaient essayé d'étoffer lors du 1^{er} congrès des comptables français tenu à Paris en 1881.

Il en ressortit d'après M. Lamy qu'un livre d'inventaire *doit contenir (...) l'universalité de l'Actif et du Passif du Commerçant. L'excédent entre l'Actif et le Passif doit établir nettement*

le montant du Capital ou des Dettes (Gagey, 1881). D'après l'un des congressistes, M. Nasse, cet inventaire présente une énumération exacte des articles qui doivent le composer et se divise en cinq parties dont 1° *Les immeubles, l'Outillage, le Mobilier* ; 2° *Les Matières Premières, les Produits fabriqués ou Marchandises restant en magasin au jour de l'Inventaire* ; 3° *Les Valeurs mobilières ou de Placement* ; 4° *Les Valeurs de Portefeuille ou Effets actifs*, et 5° *Les soldes de Compte des Divers Débiteurs*. Finalement, cette classification différait légèrement de celle d'aujourd'hui. Néanmoins, elle représentait une méthodologie novatrice dont avait hérité la comptabilité moderne. Bien que le livre d'inventaire ne soit plus obligatoire en France depuis le 1^{er} janvier 2016 (Ordonnance n° 2015-900 et Décret n° 2015-903 du 23/07/2015 ; *JORF du 24 juillet 2015*), son héritage du XIX^e siècle perdurait à Madagascar.

Contrairement à M. Lamy, M. Lefebvre divise l'Actif en sept sous-comptes sujets aux variations d'estimation dont 1° *Les Immeubles -Terrains et Construction* ; 2° *Le Matériel – outillage et mobilier industriel* ; 3° *Les valeurs mobilières – les espèces en caisse, les titres de rente* ; 4° *Les Effets en portefeuille* ; 5° *Les Marchandises – celles en fabrication, celle en magasin* ; 6° *Les Créances – inscrites au Grand-livre* ; 7° *Le Fonds de commerce*. Pour Lefebvre, *il sera créé un compte d'amortissement pour que la dépréciation soit faite en un temps déterminé* (Gagey, 1881). Parmi tant d'autres, les notions de plus ou moins-value et d'amortissement pour dépréciation ont été partiellement héritées de ces deux auteurs, et les différenciaient en même temps.

Concernant l'évaluation comptable des éléments de l'Actif, M. Hurbin-Lefebvre Auguste, Chef de Comptabilité à l'école supérieure de Commerce et de tissage de Lyon puis Professeur de mathématiques, avait procédé de la manière suivante en répondant à la question : Comment doit-on établir l'évaluation ? *Les Immeubles, terrains et constructions, n'étant pas considérés comme des marchandises, leurs prix d'achat devaient servir de base pour leurs estimations dès l'Inventaire jusqu'à la liquidation. Le Matériel, outillage et mobilier industriel devaient être inventoriés au prix coûtant et tenant compte de leurs amortissements. Les valeurs mobilières, espèces en caisse et les titres de rentes, devaient être estimés au cours du jour. Quant aux Effets de commerce en portefeuille : ils sont pris à leur valeur nominale, dont on fait le décompte au jour de l'Inventaire. Pour les Marchandises : Celles en fabrication seraient inventoriées au prix coûtant des matières premières, augmentées des frais de main-d'œuvre, jusqu'au jour de l'Inventaire.*

Les *Créances au Grand-Livre* : Comme pour les *Effets en portefeuille*, dont la rentrée peut être douteuse, on doit faire la part des pertes éventuelles sur telles créances douteuses par un compte de *Pertes Présumentées*, et par un compte de *Pertes et Profits*, on doit ramener toutes les créances, valeur nette, au jour de l'Inventaire. Le *Fonds de commerce* doit être inventorié au prix payé et sans variation jusqu'à la liquidation. (Gagey, 1881, pp.161-162). Mises à part les quelques exceptions, ces méthodes d'évaluation se retrouvent dans le PCG malagasy de 2005.

4. Discussions et Recommandations

À ce stade de notre travail, nous avons identifié une comptabilité associée aux différents corps de métiers de base, et qui fut approfondie dépendamment de la hiérarchie sociale et des besoins économiques. Les secteurs administratifs et commerciaux n'en furent pas dépourvus grâce aux hautes écoles qui leur étaient dédiées. Définitivement, aucune des activités formant l'économie coloniale n'en furent dispensées, certes pour des nécessités fiscales et de domination, car pour certains sociologues, la comptabilité est un *instrument de domination* (Clavijo, 2020). Ceci représente la finalité même de la théorie de l'*Action à Distance* de Robson (1992) qui, grâce aux inscriptions de la comptabilité, les gouvernants (*Centre*) voulaient avoir un œil sur les *Périphéries* (colonie). Cette situation justifia l'association de la comptabilité aux différents corps de métiers à cette époque. La suite de ce travail de discussion s'organisera autour de la réappropriation de la comptabilité par la majorité silencieuse (*Théorie de la Structuration*), et la mise en adéquation de la comptabilité par rapport aux priorités nationales.

4.1. Réappropriation de la comptabilité par la majorité silencieuse

De quelle majorité parle-t-on ? Il s'agit des Unités de Production Informelles ou non, localisées en milieux ruraux et urbains. Une importance particulière a été accordée au secteur agro-industriel et à sa comptabilité étant donné la vocation rurale du pays et le potentiel d'une révolution verte initiée lors de la colonisation. Beaucoup d'attentions devront aussi être accordées aux différents corps de métiers de bases qui formeront les futures *startups* du pays. Certainement, la primauté sera accordée aux aspects comptables de ces propositions et discussions.

La majorité silencieuse à qui la comptabilité serait l'outil de gestion dédié correspondrait aux Unités de Production Informelles (UPI) en général, et aux UPI agricoles et non agricoles en particulier. Nous avons porté notre attention sur ces UPI, car *la grande majorité des entreprises et des travailleurs sont informels* (IFC/ CPSD, 2021). De la même source, 94% de la population y travaillait en 2016, contre 72% quinze années auparavant. Le choix du secteur

agricole et de l'agro-industrie est à privilégier pour la vulgarisation comptable puisque ce secteur *faisait vivre 74,7% de la population en 2018 et représentait 24,1% du PIB malagasy en 2020* (IFC/ CPSD, 2021). De plus, il contribue *le plus à l'emploi et aux exportations*, bien qu'il ne s'agisse que d'activités d'autosubsistance pour la majeure partie d'entre elles. La culture de prédilection est le riz qui est cultivé par 85% des exploitations (IFC/CPSD, 2021). Étant l'aliment de base des *Malagasy*, il est indispensable pour la propre consommation de ces UPI agricoles, mais elle devient une nécessité quand le pays devait en importer 553.135 tonnes en 2021 (La Gazette G.I, 2022). D'après la Banque mondiale, la production nationale de riz a chuté d'environ 6% en 2021 alors que les exportations avaient déjà dépassé les 33.000 tonnes en 1922 (*Bulletin Havre colonial*, 1929).

Quantaux UPI non agricoles, elles procurent une grande partie des revenus non agricoles, et dans lesquelles, *la rémunération se fait en nature ou sous forme de travail indépendant*, selon la Banque mondiale dans son *Mémoire économique de Madagascar* de 2019. Et, à priori, l'entrepreneuriat y est *largement concentré dans le secteur informel et les petites entreprises* (IFC/CPSD, 2021), et la situation ne risquerait pas d'évoluer d'ici tôt, selon la Banque Mondiale. Dans son Rapport, si *le pays affiche une croissance annuelle moyenne du PIB de 3,6% au cours de la prochaine décennie, la part de l'emploi dans le secteur informel ne devrait diminuer que de 1% d'ici à 2027* (IFC/CPSD, 2021). Par conséquent, la comptabilité devrait être promue au sein de ces UPI non agricoles pour les aider à se relever en tant qu'outil de gestion. À ce titre, ce n'était pas sans raison que les colons avaient développé les formations aussi bien non agricoles qu'agricoles et comptables pour atteindre les objectifs qu'ils s'étaient fixés. Ce fut la raison pour laquelle les différents *Corps de métiers de base* furent développés aux côtés des formations commerciales et administratives pour servir les intérêts coloniaux.

Quant aux aspects purement comptables du métier agricole, la question de la branche agricole de la comptabilité fut déjà évoquée à l'occasion du 1^{er} Congrès des comptables tenu en 1881 à Paris. À l'époque, il a été admis que *la tenue des livres en partie double est la méthode qui s'adapte le mieux pour obtenir la clarté, la célérité et le contrôle des écritures* (Gagey, 1881). La notion de « juste valeur » ou de *fair value* est usitée habituellement en Comptabilité agricole pour l'évaluation des *Actifs Biologiques*, des *Produits Agricoles* au moment de la récolte et des *Subventions*. L'éminent Professeur Hurbin-Lefebvre Auguste en recommandait l'utilisation pour *tout ce qui compose l'Actif* (Gagey, 1881). Cet héritage s'est ensuite retrouvé dans l'IAS 41 qui fut publié pour la première fois par l'IASC, devenu IASB en février

2001. Cet IAS 41 définit la *Juste Valeur* comme *le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché à la date d'évaluation*. Elle fut homologuée par la Communauté Européenne à travers le règlement C.E n°2238/2004 du 29/12/2004, puis par Madagascar dans son *Guide sectoriel « Agriculture »* (Arrêté n°024/ 2005 du 11 janvier 2005).

Toutefois, ce qui avait changé par rapport aux résolutions du 1^{er} Congrès était inhérente à la perception de la notion d'Immeuble et de Meuble. Le Congrès qualifia de « meubles » par leur nature, *les corps qui peuvent se transporter d'un lieu à un autre, soit qu'ils se meuvent par eux-mêmes, comme les animaux* (Gagey, 1881). Alors que le Guide Sectoriel les a classifiés parmi les *Immobilisations* (Compte 24 : Actifs biologiques) car ils s'inscrivent dans la durée. Notons que ce fut aussi le cas au Maroc (Compte 236 pour *Les Plantations* et 237 pour les *Animaux*). Malgré tout, le Guide Sectoriel de Madagascar ne pourrait pas se substituer au PCG de 2005 même si celui-ci avait prévu pour les MPE des méthodologies plus *simplifiées* en référence à la comptabilité de trésorerie qu'il avait préconisée. Dans tous les cas, le guide en question n'avait subi aucune amélioration depuis sa dernière rédaction en 2005 alors que la question fut déjà débattue depuis le début des années 1970 (Rasendratsirofo, 1972).

En l'absence de manuel d'utilisation qui pourrait faciliter l'adoption de la Comptabilité agricole à Madagascar, il serait judicieux d'éviter d'abord la comptabilité de trésorerie qui manquait certainement de clarté pour ensuite vulgariser la comptabilité à Partie double au sein des centres de formation agricole implantés en milieux ruraux ou au sein des coopératives agricoles. Bien que l'État malagasy ait mis l'accent sur la formation par la *Stratégie Nationale de Formation Agricole et Rurale* (2012), la question se pose encore sur sa portée non seulement technique, mais aussi comptable.

4.2. Prise en compte et réformes des héritages coloniaux et modernes

De quelles manières pourrait-on inculquer au sein des MPE autant la culture comptable que la maîtrise des techniques agricoles et d'élevage ? La valorisation des petits métiers agricoles passera-t-elle par les *écoles agricoles* où les programmes d'enseignement seront adaptés à la mondialisation où les informations financières et comptables concourent inexorablement à la prise de décision tout en tenant compte des spécificités locales des MPE ? Les sous-paragraphes qui suivront mettront en exergue ces héritages en s'abstenant de rentrer en profondeur sur la politique nationale en matière de formations agricoles et d'élevages qui ne relèvent ni de notre domaine de compétence, ni de notre champ de prédilection.

Quels que soient les corps de métiers qu'un exploitant rural aurait adoptés, son exploitation est une « entité » telle qu'elle est définie par le paragraphe 114-2 du PCG 2005 ; et qui stipulait que *les entités produisant des biens ou des services marchands ou non marchands (...) qui se fondent sur des actes répétitifs* sont astreintes à la tenue d'une comptabilité. Un guide sectoriel « Agriculture » leur a même été réservé par ce PCG 2005 (Arrêté n°024/2005 du 11/01/2005). Par conséquent, à l'instar des programmes coloniaux de formation professionnelle, et parmi les matières enseignées figurait la comptabilité, il faudra agir pareillement pour éviter les déboires et faillites. En effet, déjà en 1881 en France, il a été constaté que 80% des faillites avaient pour cause la possession d'une comptabilité régulière par à peine 2% des petits et moyens commerces (Gagey, 1881).

En général, les divers centres de formation existants recrutent parmi les élèves ayant ou non réussi leurs BEPC, compte tenu de la Réforme de l'Enseignement Agricole initiée en mars 1966 à Madagascar (Décret n°66-147 de Mars 1966). Le cas échéant, la formation durerait 2 ans pour former des *Agents Techniques*. Or, il n'était pas évident de commencer les formations agricoles à partir du secondaire, car le taux de scolarisation (1^{er} cycle) n'y est que de 60% et que le taux de déperdition scolaire est de 67% à la dernière année du cycle primaire (UNICEF, 2022). De plus, l'instabilité politique conduisant à des fréquents changements de rattachements institutionnels des centres de Formations Agricoles et Rurales ne permettait pas de pérenniser les initiatives menées. À ce titre, le Service de l'Enseignement et de la Formation Agricoles (1967) fut rattaché au Ministère d'État chargé de l'Agriculture, de l'Expansion Rurale et du Ravitaillement, et non pas au Ministère de l'Éducation ni à celui de la formation technique et professionnelle. À priori, l'éducation et la formation agricole semblaient vouloir poursuivre deux desseins séparés.

Le Ministère avait depuis changé successivement d'appellation, de structure et de priorités : *Ministère de l'Agriculture* (avant 2000) ; MAEP (*Ministère de l'Agriculture, de l'Élevage et de la Pêche*) jusqu'en 2009 ; MinAgri (2010) : « *renforçant les fragmentations institutionnelles qui rendaient difficiles les coordinations et l'harmonisation des interventions* » ; En 2014 le MADR (*Ministère de l'Agriculture et du Développement Rural*) ; *Ministère de l'Agriculture et de l'Élevage* (MINAE) actuellement. Cela devait handicaper la portée des formations aux dépens des ruraux (*y compris la comptabilité*) et raréfier les différents métiers (*en amont et en aval*) liés à l'agriculture et également porteurs pour l'économie du pays : conseil, traçabilité, normes, conditionnements, etc. (SNFAR, 2012).

Une expérience parmi d'autres en matière d'association de la comptabilité parmi la formation agricole était celle de la Ferme École Tombontsoa (FET) d'Antsirabe qui fut créée en 1963. Le mot *Tombontsoa* signifiant *Avantages*, l'école devait former à ses débuts des *Paysans pilotes* et dont les matières enseignées comprenaient l'agriculture, l'élevage, la météorologie, la socio-logie et la comptabilité (*Bilans, le Journal et les Comptes d'Exploitation*). À ces matières s'ajoutaient *le français, le malagasy, l'histoire sainte, la géographie, la chimie et la physique* (Randriamboavonjy, 1975). S'étalant sur 39 semaines dans l'année, et pour une durée de 1350 heures, l'enseignement *Pratique* (720 heures) fut associé à de l'enseignement *Théorique* (630 heures) dont 68 heures de *Comptabilité et d'Économie rurale*. En 1972, un Rapport du Comité d'évaluation de la formation dispensée à Tombontsoa estima que *les élèves sortant de cette école devraient avoir acquis un bagage théorique et pratique qui leur permettrait de gérer une exploitation agricole supérieure à celle qui prédomine dans leur milieu d'origine*.

Pourtant, quelques remarques sont à noter. D'abord, la formation avait un caractère généraliste et sa portée en termes de nombre de métiers de base est limitée. Ensuite, le volume horaire alloué à la comptabilité et l'économie rurale demeure faible à seulement 5,04% du volume horaire total de 1.350 heures (Tableau N°3). À priori, ce serait insuffisant pour maîtriser la comptabilité agricole. Enfin, les spécialisations instituées ultérieurement s'apparentaient à des formations académiques à tendances LMD, les éloignant davantage des modestes réalités du monde rural malagasy.

Tableau N°3 : Répartition des horaires de formation en 1975 (FET)

Théoriques (Volumes horaires)	630	46,67%
Études de l'agriculture	145	10,74
Études de l'élevage	145	10,74
Comptabilité et économie rurale	68	5,04
Matière de base : botanique	38	2,81
Matière de base : chimie et physique	38	2,81
Matière de base : géologie, météorologie	38	2,81
Matière de base : arithmétique	38	2,81
Autres (<i>français, malagasy, géographie...</i>)	120	8,89
Pratiques (Volumes horaires)	720	53,33%
TOTAUX	1.350	100%

Source : RANDRIAMBOAVONJY Samuel, Mars 1975

Pourtant, Madagascar n'était pas à sa première rénovation en termes d'enseignement agricole. Sans être exhaustif, la première d'entre elles fut stipulée par le Décret n°66-147 de mars 1966

qui instituait la formation des *Agents Techniques* au sein des Collèges agricoles, et pour une durée de deux ans. La plus récente fut exposée dans le document de SNFAR de 2012. Malgré cela, l'intégration de l'éducation agricole au sein de l'éducation de base avait essuyé des revers importants sans pour autant augmenter les productivités rurales, agricoles et connexes. L'erreur à ne plus commettre serait de dissocier l'enseignement agricole, et par analogie la comptabilité, de l'éducation de base, de peur que les ruraux ne puissent plus les accepter comme la panacée de leur pauvreté. De plus, l'éducation de base et la formation professionnelle sont difficilement compatibles en l'état, à moins que l'on ne prenne en considération les attentes et les capacités intellectuelles de l'enfant à mesure que celui-ci grandisse. Il s'agit d'un processus pédagogique complexe lui inculquant les valeurs de la vie et pour son plein épanouissement. En somme, la formation agricole, voire comptable devraient progresser dans le sens de leur acceptation par la communauté et l'intégration des élèves dans la société. Il conviendrait donc d'éviter à tout prix les initiatives de types top-down.

Il faudrait certainement un ancrage de l'enseignement agricole et comptable dès l'éducation de base pour éviter les ruptures avec l'univers rural, tant par l'attrait des villes, considérées comme le monde et les lieux du savoir, dont les attributs y sont la course aux diplômes devant garantir la réussite sociale. L'éducation de base devrait ainsi se soucier de l'initiation professionnelle et de l'insertion des jeunes dans la vie active rurale sans pour autant perdre de vue sa vocation primaire : *la formation fondamentale*. Le passage au niveau secondaire devrait aussi rentrer dans cette même logique. Les centres de FAR anciennement établies devraient surpasser les objectifs illusoire de formations de cadre C et D, d'autant plus que le recrutement dans la fonction publique demeurerait un mythe pour la majorité des *Malagasy*. Aussi, fut-il un temps où ces Centres de FAR étaient considérés comme Facteurs d'Exode Rural (Hugon, 1976). De plus, les grandes exploitations agricoles censées recruter les sortants des FAR étant rares, l'auto-emploi demeurerait la seule alternative qui prévaut. C'est dans cette optique que la formation technique comptable et gestionnaire d'exploitation agricole pourrait retrouver sa pertinence.

Sur le plan pédagogique, cet enseignement comptable devrait être intégré à l'éducation de base, au même titre que sa vulgarisation auprès des populations concernées devrait être menée, afin de faciliter son acceptation et pour relever les niveaux techniques comptables des producteurs en général. Outre cette intégration, l'enseignement de base devrait être concret, cohérent, clair, simple et fonctionnel, car 75% des élèves n'auront que cette formation à leur

entrée dans la vie active. Enfin, les notions de comptabilité et de gestion dispensées auprès des jeunes élèves les aideraient à comprendre l'importance du gain et d'une meilleure utilisation (Andrianaivoson, 1985).

Conclusion

Deux questions de recherche furent posées à l'introduction de ce manuscrit dont le pourquoi et le comment de la transplantation comptable à Madagascar. Les réponses à la première question se rapportent à la Théorie de l'Action à Distance (Asdal, 2011) aussi bien pour la comptabilité coloniale que pour la comptabilité d'entreprises privées. Étant donné qu'une certaine *distance* subsiste entre le *Centre* et la *Périphérie* sur laquelle on aimerait avoir un œil et certainement piloter. Ainsi, les inscriptions comptables apparaissent comme l'ultime solution à cause de leur capacité *performative* pour créer, dissoudre et redéfinir différents types de distances. C'est ainsi que la comptabilité publique fut instituée dans l'île pour piloter les dépenses coloniales, surtout militaire, vis-à-vis de la métropole éloignée. Étant donné également le nombre important de sociétés coloniales venues s'implanter à Madagascar, l'application de la loi sur les sociétés, y compris la tenue d'une comptabilité régulière, devint indispensable aux fins de pilotage depuis la France où siégeaient les directions générales et les conseils d'administration.

La théorie sur la structuration (Giddens, 1984) a apporté des éclaircissements sur l'institution de la bureaucratie administrative et comptable coloniale. Ayant débuté par un simple intendant auprès du Gouverneur Résident Général d'Antananarivo, la mise en place progressive des démembrements de l'administration coloniale dans les chefs-lieux de provinces et districts de Madagascar avait fait tache d'huile et structuré davantage la gestion comptable et administrative de la colonie. La machine administrative s'était emballée rapidement et pouvait s'expliquer par la *Dualité du Structurel* de Giddens (1984). D'après ce concept, *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* (Giddens, 1984). Ainsi, les *Manuels* pratiques de service et de la comptabilité à l'usage des Trésoriers payeurs des colonies, les Textes relatifs à la comptabilité de l'office colonial ; les instructions coloniales portant sur la comptabilité matière, etc. sont autant de règles et de ressources mobilisables par l'Agent pour produire et reproduire son travail au quotidien.

D'après Giddens, la *routinisation* qui en découle est aussi un concept fondamental de la théorie de la structuration même pour les formes les plus élaborées d'organisation sociale. Cette reproduction continue est intrinsèque au maintien de la personnalité de l'Agent et aux caractères des institutions sociales. La reproduction continue permet à une organisation à se structurer dans le temps et dans l'espace, *bien au-delà du contrôle que peut exercer chaque acteur*. Par conséquent, la reproduction de manière cyclique et simultanée avait permis au système comptable public de s'instituer plus efficacement que celui du secteur privé. Pourtant, un hic semble entacher cette performance du public que Crozier (1963) cita dans son ouvrage, car ce caractère rotatif serait à l'origine des *Cercles vicieux bureaucratiques* qui paralysent et rendent difficile la capacité d'adaptation de l'administration face aux évolutions.

Finalement, les implications managériales et scientifiques de ce travail résident sur le fait que l'héritage du système comptable colonial repose conjointement sur la théorie de l'*Action à Distance* et sur celle de la *Structuration*. Pour la comptabilité publique, son institutionnalisation est liée à la *Dualité du Structurel*, ce qui n'était pas le cas de la comptabilité privée. Malgré tout, les deux systèmes sont dans un état léthargique et dont le réveil serait conditionné par la vulgarisation du *Structurel* auprès davantage d'Agents majoritaires et la mise en place des marchés financiers pour que la théorie de l'*Action à distance* puisse être remise aux goûts du jour. Ce qui n'a pas été étudié dans ce manuscrit relève du coût : à combien faudra-t-il revitaliser le *Structurel* et que l'inscription comptable en tant qu'héritage puisse renaître et insuffler une nouvelle dynamique entrepreneuriale ?

BIBLIOGRAPHIE

- Andrianaivoson Fils Roger. (1985). L'insertion de la Formation technique Agricole dans l'Enseignement Secondaire et l'Education de base. Mémoire de Fin d'Études. Université de Madagascar, Établissement d'Enseignement Supérieur des Sciences Agronomiques. Département Agriculture.
- Asdal K. (2011). The Office: The Weakness of Numbers and the Production of Non-Authority. *Accounting, Organizations and Society*. 36 (1): 1-9.
- Bédarride J. (1880). Commentaire de la Loi du 24 juillet 1867 sur les Sociétés en Commandite par Actions, Anonymes et Coopératives. Droit Commercial. Ed. L. LAROSE, LIBRAIRE (Paris) & ACHILLE MAKAIRE, LIBRAIRE (Aix). 421p.
- Bessire Dominique. (2010). La colonisation du monde vécu par les systèmes techniques.
- Briston R. J. (1978). The evolution of Accounting in Developing countries; *International Journal of Accounting*
- Chantiri Rouba, Chaudemanche, Kahloul Anouar. (2012). Les acteurs de la normalisation comptable internationale : une communauté épistémique ? *Revue Comptabilité Contrôle Audit* 2012/1 (tome XVIII), Association Franco-phone de Comptabilité, 198p.
- Chantiri Rouba & Colasse Bernard. (2019). Normaliser la comptabilité des entreprises. Enjeux socio- organisationnels et jeux d'acteurs. *Lecture Relectures.*, Éditions. EMS Management et Société. 488p.
- 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.
- Clavijo Nathalie. (2020). Genre et Comptabilité dans le Groupe Saint-Gobain : Trois essais sur la comptabilité entre instrument de domination et de résistance aux normes de genre. Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion. ESCP Business School Campus République. Paris.
- Colasse B. (2001). *Comptabilité Générale*, Ed. Economica, 7ème édition, 8ème édition 2003. 472p.
- Crozier Michel. (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. Paris, Éditions du Seuil ; 416p. Compte rendu de Jean-Daniel Reynaud. Dans : *Revue française de sociologie*, 1964, 5-3 ; pp.337-340.
- Delassus Achille. (1913). *Métropoles et Colonies. La conquête morale des indigènes.* Alger, Librairie pour tous, 1913.
 - Fabre Antoine. (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.
 - Foucault, M. (1975). *Surveiller et Punir : Naissance de La Prison.* Gallimard.
 - GageyA. (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).
 - Giddens A. (1984). *The Constitution of Society: Outline of the theory of structuration,* Cambridge, Polity Press. ISBN 0-520-05728-7).
 - Girard, et al., (2018). *Comptabilité 2 - analyse et traitement des données du cycle comptable.* 8e édition, Chenelière Éducation. 536p.
 - Gubert. F & Roubaud. F. (2003). *Le financement des très petites entreprises urbaines : Étude d'impact d'un projet de microfinance à Antananarivo (Madagascar).* Document de travail : DT/2003/16. DIAL/CIPRE. Décembre 2003. pp.76-77. (STATECO N° 98. 2004).
 - HugonPhilippe. (1976). *Économie et Enseignement à Madagascar.* Institut International de Planification de l'Éducation, Paris. 408p.
 - IASB.(2010). *The conceptual framework for financial reporting – Chapter 1: The objective of general purpose financial reporting.* Londres : International Accounting Standards Board.
 - IFAC. (2009). *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général à l'intention des entités publiques.* Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB). Document de consultation septembre 2008. Centre de traduction MINEIE et MBCFPF - Dossier n° 2878-08 – 12/01/2009., 57p.
 - IFC/ CPSD. (2021). *Diagnostic du secteur privé – Créer des marchés à Madagascar Pour une Croissance Inclusive.* WORLD BANK GROUP – The World bank IBRD * IDA/ IFC International Finance Corporation, Washington DC. 103p.

- Jensen, M.C. and Meckling, W.H. (1976) Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360.
- 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.
- Locamus Paul. (1908-1909). Mes trois voyages à Tananarive : 1889-1898-1907 : vingt ans de séjour à Madagascar Édition Chatard ; 2 vol. (XV-193).
- Lukka K. (2005). Approaches to Case Research in Management Accounting: The Nature of Empirical Intervention and Theory Linkage, in *Accounting in Scandinavia-The Northern Lights*, Liber & Copenhagen Business School Press, Kristianstad, 397-399.
- Lukka K. & Vinnari E. (2014). Domain Theory and Method Theory in Management Accounting Research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27 (8): 1308-1338.
- Omari Samir El. (2009). Institutionnalisation d'une profession comptable = Interaction entre « centre » et « périphérie » en contexte colonial français.
- Randriamboavonjy Samuel. (1975). Paysan Pilote ou Paysan Pionnier? [Ferme École Tombontsoa -- C.F.J.A. – SAKAY]. Mémoire de fin d'études, Année Universitaire 1972 – 73. Université de Madagascar – Institut Universitaire de Technologie Agricole – Service des Sciences Agro-Sociales. 110p.
- Rasendratrirofo D. (1972). Les enregistrements et la comptabilité agricoles. République malgache, Ministère du Développement Rural, Service de l'Enseignement et de la Formation Agricoles. Groupe d'Etude Vulgarisation et Développement Rural. 140p.
- Rasoloarison Lalaso Jeannot. (2015). Madagascar sous la colonisation française de 1896 à 1960. Collection Histoire de Madagascar, Édition jeunes Malgaches, 48p.
- Reutt Suzanne. (2011). Histoire de Madagascar : La conserverie d'Antongombato à Anamakia.
- Robson K. (1992). Accounting Numbers as « inscription » : Action at a Distance and the Development of Accounting. *Accounting, Organization and Society*, 17 (7) : 685-708.