

La transition comptable à Madagascar ! Des goûts d'inachevés ?

The accounting transition in Madagascar! Tastes of unfinished?

ANDRIANIRINASOA Hariniaina

Enseignant-chercheur

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

Université de Toamasina

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

andrianirinasoa@gmail.com

ANDRIANALY Saholiarimanana

Professeure Titulaire

Faculté d'Économie, Gestion et Sociologie (EGS)

Université d'Antananarivo

EAD Gestion

Madagascar

razanandria21@gmail.com

Date de soumission : 01/06/2023

Date d'acceptation : 11/07/2023

Pour citer cet article :

ANDRIANIRINASOA Hariniaina ; ANDRIANALY Saholiarimanana. (2023). «La transition comptable à Madagascar ! Des goûts d'inachevés ? ». Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 7 : Numéro 2 » pp : 338- 365.

Résumé

La transition, c'est comme une rampe de lancement vers un monde supposé meilleur et dont la durée n'excéderait pas un délai raisonnablement consensuel. À priori, le système comptable de Madagascar n'avait pas encore réussi à atteindre l'autre berge du royaume des IAS/IFRS, bien que plusieurs mutations aient été faites depuis la colonisation. Plusieurs pays, notamment ceux de l'est, d'Asie, d'Europe et d'Afrique, avaient déjà achevé leur traversée de peur d'être écartés de l'économie mondiale. Leur transition s'attelait à abandonner un système comptable pour sa vétusté au profit d'un nouveau de type *capitaliste*, mais à degrés variés d'adoption et à plusieurs variantes près. Pour Madagascar, aucune véritable transition comptable n'y avait été effectuée depuis la colonisation. Les avancées dans ce domaine relevaient de quelques cogitations qui ne suffisaient pas à émousser les soubassements solides d'une comptabilité à la française, revêtu maladroitement d'un habit anglo-saxon. Ayant omis certains aspects indispensables, les acteurs se devront de disposer d'une cartographie des meilleures modes de transformation susceptibles d'être applicables à Madagascar. Sur le plan théorique, la complexité du sujet exigerait de revoir nos approches en la matière. Quant à ses implications pratiques, notre travail serait un outil de promotion d'une comptabilité digne de ce nom.

Mots-clés : Transition ; Comptabilité ; Normalisation ; Politique ; Madagascar

Abstract

The transition is like a launching pad toward a presumably better world that would not last longer than a reasonably consensual time. A priori, the accounting system of Madagascar had not yet succeeded in reaching the other side of the IAS/IFRS's kingdom, although several changes were made since colonization. Several countries, in particular those of the East, of Asia, of Europe and Africa, had already completed their crossing for fear of being excluded from the world economy. Their transition was getting down to give up an outdated accounting system in favour of a new of capitalist type, but with varied degrees of adoption and several variations. In Madagascar, no real accounting transition had been carried out there since colonization. The advances in this field concerned some reflections which were not enough to blunt the solid bases of a French accounting, covered awkwardly in an Anglo-Saxon dress. Having omitted certain essential aspects, the actors must have a cartography of the best modes of transformation likely to be applicable in Madagascar. On the theoretical level, the complexity of the subject would require review our approaches on the matter. As for its practical implications, our work would be a tool for promotion of an accounting worthy of this name.

Keywords: Transition; Accounting; Normalization; Politics; Madagascar

Introduction

Ce qui fait problème aujourd'hui à Madagascar relève d'une absence de culture des comptes et de compte rendu aussi bien au niveau des acteurs économiques PME que des hautes sphères de l'État. La faible tenue d'une comptabilité formelle témoignerait de l'incapacité gestionnaire des acteurs et de leurs contributions minimales à l'économie. Par ricochet, ne disposant pas non plus de l'appui d'une comptabilité généralisée à grande échelle, les chiffres officiels consolidés par la comptabilité nationale seraient discutables. Ainsi, les dirigeants ne disposeront pas à leur tour de moyens gestionnaires de pilotage et devraient *vivre d'approximation* (Marx, 1968). Au-delà de l'optique consolidatrice qui handicaperait certes leur vision, les difficultés résideraient sur les manières dont ces comptabilités *primaires* ont été conçues par leurs acteurs. Le formalisme de la comptabilité nationale ne serait pas une garantie de sa fiabilité à toutes épreuves. À l'instar de la statistique nationale, la comptabilité ou la *statistique* comptable nationale « *are like bikini. What they reveal is suggestive, but what they conceal is vital* » (Levenstein, 1977). D'où, la nécessité de revoir le système comptable à Madagascar, dont l'efficacité de sa transition.

Depuis que le *Plan comptable* français 1947 fut transplanté à Madagascar durant la colonisation, plusieurs d'entre eux furent institués dont celui de 1957, de 1969, de 1987 et de 2005. Pourtant, après 75 années de PCG, les UPI (*Unités de Production Informelles*) fournissent 95,1 % de l'emploi à Madagascar (OIT, 2020), contre 60 % au niveau mondial (OIT, 2020). De plus, 5 % d'entre elles (UPI) détenaient une comptabilité écrite (Gubert & Roubaud, 2003), contre 17 % au Burkina Faso, à titre de comparaison (OIT, 2018). Ainsi, des écarts importants subsistent par rapport au monde, mais comment les expliquer malgré les changements socio-économiques et politiques survenus dans l'île, ainsi que la succession de cinq *Plans comptables* depuis l'époque coloniale jusqu'à présent ? À cette fin, nous nous sommes munis d'une approche holistique et néo-institutionnelle ; économique et sociologique. La problématique associée à cette étude est la suivante : Pourquoi les changements économiques opérés dans l'île n'auraient-ils pas permis de parachever une véritable transition comptable ?

Pour répondre à cette problématique, trois hypothèses ont été formulées. La première hypothèse (H1) stipule que les modifications initialement apportées aux précédents plans comptables ne pourraient pas être qualifiées de *transition* comptable aux sens propres du terme. Elles auraient concerné les seules nomenclatures des comptes et les composantes de documents de synthèse, sans devancer les principes ancrés. La deuxième hypothèse (H2) qui découlerait de la première stipule une adaptation des *Plans* comptables préexistants aux priorités politiques et macro-

économiques tout en sauvegardant les soubassements hérités du système comptable français. La troisième hypothèse (H3) stipule une inaptitude des gouvernants successifs à exécuter des bonds importants en avant en matière de transition comptable, malgré leurs aspirations à la normalisation internationale. Par conséquent, l'objectif de ce manuscrit est d'apprécier la nature des changements comptables et économiques opérés à Madagascar, afin d'évaluer leurs portées et leurs limites ainsi que leurs déterminants. Pour valider nos hypothèses, notre méthodologie se basait sur une approche rétrospective et holistique de 1947 à aujourd'hui. Ce manuscrit sera structuré par la revue de la littérature et les cadres théoriques, la méthodologie, les résultats, les discussions et la conclusion.

1. Revue de littérature et cadres théoriques

Pour commencer, nous allons examiner les manières dont la transition comptable a été opérée dans d'autres pays et continents. Nous terminerons par les théories influençant ces changements comptables.

1.1. Revue de littérature

La littérature portant sur la transition comptable peut être regroupée par zones géographiques. La plus étoffée et la plus célèbre fut celle relative aux transitions comptables dans les pays de l'ex-bloc soviétique à la suite de l'effondrement de ce bloc au début des années 1990. Ladite *transition* traitait le passage d'une comptabilité *communiste* réputée par sa planification centralisée au profit d'une comptabilité dite *capitaliste* vouée à l'économie de marché. Il en émergea trois points dont, premièrement, les liens indissociables entre le processus de transition économique vers l'*économie de marché*, d'une part et l'adoption d'une comptabilité capitaliste, d'autre part. L'édition de 1996 du *Rapport sur le développement dans le monde* fut même consacrée à la transition « de l'économie planifiée à l'économie de marché » (Banque Mondiale, 1996). Des cas de *transition* furent aussi enregistrés ailleurs qu'en Russie et ses ex-pays satellites telle la Chine (Eyraud, 2003) ; (Chiapello & Ding, 2004) et le Vietnam (Nhu, 2008).

Deuxièmement, la réalisation effective de la *transition* comptable émanait des décisions des gouvernements qui devaient procéder tant à des réformes inédites sur les *cadres législatifs* et *réglementaires* que sur les organes de normalisation et de représentation du métier. En général, la *transition* à l'économie de marché imposait l'alignement des normes comptables nationales à celles des IAS/IFRS grâce à de nouvelles législations, et ce, quelques années après la décision

de réorientation économique vers l'économie de marché. La Pologne, par exemple, entama sa réforme comptable en 1991 pour instituer une législation comptable conforme aux IAS en 1994 (Jaruga, 1993). L'Albanie n'était pas en reste. Après que ce pays avait décidé de réformer sa comptabilité en 1991, la conception d'une nouvelle législation comptable conforme aux IAS y fut confiée à la NCA (*National Council of Accounting*) créé en 1993 puis au DA (*Directorate of Accounting*) en 1998 (Sudar & Pitt, 2004). En 1993, la nouvelle législation fut promulguée. Notons l'importance accordée aux *Council* qui, quoique dotés d'une relative indépendance, est rattaché généralement à leur Ministère des Finances respectif.

Troisièmement, la *transition* serait conditionnée par la libéralisation des prix, la propriété privée des capitaux, l'intégration régionale et internationale, la fiscalité, le social, le système financier. (Nhu, 2006). La *propriété privée* différencie le *Communisme* du *Capitalisme* (Kornai, 2000). Reconnaître la *propriété privée* des capitaux fera naître de nouvelles formes d'organisations privées (Ding, 2000), qui seront les parties prenantes de la sphère économique, caractérisée par le *marché*. L'État devra désormais se contenter de son rôle de régulateur et de facilitateur des transactions dont les preuves seraient consignées dans les écritures comptables, qui devraient à leur tour se conformer à certaines prescriptions normalisatrices communément admises (IFRS). La réhabilitation de la *propriété privée* fut ainsi observée dans de nombreux pays en transition vers l'économie de marché. Même si la notion de *propriété privée* fut difficilement admise telle quelle du jour au lendemain du passage à l'économie de marché, due aux décennies d'héritages communistes, son principe fut accepté quoique parfois *déguisé*.

Outre la *revue de littérature* portant sur la transition comptable, (Kornai, 2006) s'intéressait aux *transitions* économiques survenues dans les régions précitées. La comptabilité ne pourrait pas s'analyser en dehors de son cadre *économique*, justifiant ainsi notre intérêt pour ce travail. En effet, la comptabilité *est l'illustration idéale de l'objet qu'elle représente* qui n'est autre que l'économie (Bryer, 1994). Par ailleurs, l'auteur avait soulevé les liens entre la *démocratie* et le *capitalisme*. D'après lui, *le capitalisme est une condition nécessaire, mais non suffisante de la démocratie* (Hayek, 1944). Il allait même jusqu'à affirmer qu'*il n'y a pas de démocratie sans capitalisme* (Kornai, 2006). Si nous rappelons les conclusions de (Sombart, 1992) selon qui, la comptabilité à partie double et le capitalisme sont indissociablement liés, la *relation transitive* nous amène à supposer que la *démocratie* serait en partie due à la comptabilité en partie double. Toutefois, l'auteur cita (Schumpeter, 1942) comme quoi, *la démocratie pouvait se développer en l'absence du capitalisme*.

Outre la démocratie, (Kornai, 2006) avait aussi jeté son dévolu sur le *Droit de l'homme* comme facteur accélérant la transition économique vers le *Capitalisme*. L'auteur avait aussi évoqué l'importance de lutter contre la *corruption* qui gangrène tout l'appareil étatique aux détriments de la bonne gouvernance, de la transition économique et comptable. Méthodologiquement, (Kornai, 2006) affirmait que la dimension *historique* est indispensable pour mieux apprécier le processus de *transition*. Cela nous a contraints à examiner l'histoire de Madagascar pour mieux appréhender les transitions opérées dans l'île, notamment celles ayant permis le passage du *socialisme* vers la libéralisation économique et la tendance *normalisatrice* comptable. En parlant ainsi de *normalisation*, la transition aurait changé de face que le *capitalisme* lui-même. Désormais, les *normes* comptables IAS/IFRS étaient devenues les nouvelles institutions du nouveau *capitalisme* (Chiapello, 2005).

La plus marquante *transition* vers une nouvelle économie capitaliste en Europe fut l'adoption par le *Parlement européen et du Conseil* des normes IAS/IFRS en 2005 du *Règlement (CE) n°1606/2002* du 19/07/2002. Il en découla une obligation pour les sociétés faisant appel public à l'épargne d'adopter les normes *internationales* IAS/IFRS pour leurs productions comptables et leurs états financiers consolidés. La nouvelle *transition* comptable consistait dès lors à passer d'une comptabilité continentale qui différait d'un pays européen à l'autre, à une comptabilité normalisée de type anglo-saxonne instituée par l'IASB (*International Accounting Standards Board*) qui est basée à Londres. De plus, la normalisation européenne aux IAS/IFRS ne fut pas une fin en soi. Les objectifs ultimes furent la mise en place d'un *marché des services financiers* qui soit propre à l'Europe. L'institution des IFRS fut motivée pour *harmoniser l'information financière présentée* pour qu'elle soit *transparente et comparable*, et que ce marché financier communautaire soit *efficace et harmonieux* (*Règlement CE n°1606/2002, art.3*).

La transposition de cette expérience aux cas de Madagascar et de l'Afrique renvoie à l'impératif de tendre vers une *normalisation* concertée au profit d'un marché financier Communautaire. Pourtant, cette transition comptable devrait introduire de nouveaux concepts auparavant inconnus tels la *juste valeur* des actifs, des achats et des produits ou la *valeur des marchés* des postes d'actifs. De plus, de nouveaux principes seraient introduits tels que la *substance over form* (Chiapello, 2005). Techniquement, de telles modifications exigeraient des calculs mathématiques et économétriques complexes qu'il faudrait intégrer dans les cadres législatifs et réglementaires nationaux. En outre, la réforme de la comptabilité ne pourrait être dissociée

de la fiscalité, du système bancaire, des assurances, du droit, de l'intégration internationale et de l'enseignement (Nhu, 2006).

Pour Madagascar, l'article de (Khouatra, 2005) témoignait de l'existence d'une *transition* qui aurait perduré depuis longtemps. Le PCG 2005 s'inspire du référentiel IASB sur deux points dont *Le tableau de variation des capitaux propres* et *le tableau des flux de trésorerie* (Khouatra, 2005). En outre, la *cohérence* et la *compatibilité* de ce PCG par rapport aux standards de l'IASB tout en respectant la législation fiscale locale furent affirmées (Des Robert, et al., 2004). Pour conclure son article, (Khouatra, 2005) attestait de l'état hybride du système comptable local qui est à cheval entre le modèle anglo-saxon et le modèle continental. Le cas échéant, l'existence même d'une *transition* comptable aurait débuté à l'époque sans que son issue soit déterminée jusqu'à aujourd'hui. Quant à la *transition* du continent africain aux IAS/IFRS, nous avons celle de l'Afrique du Sud (CNUCED, 2007) ; de l'Algérie (Sadi, 2012), (Mamri & Bouhadida, 2022) ; de l'OHADA : (Bampoky, 2019), (Bationo & Barry, 2020), (Waffeu, 2021), (Nyasseu, et al., 2022) pour le Cameroun, (Haoudi, 2015) pour le Maroc et (Balaga & Murhula, 2021) pour le Congo. La problématique évoquée relevait aussi de la mise en compatibilité des normes comptables locales aux IAS/IFRS, ainsi que les limites et les difficultés rencontrées.

1.2. Cadres théoriques

La transition comptable est un processus *long et coûteux* (Nhu, 2008) dont l'aboutissement devrait nécessiter *deux à trois décennies de transformation* (Boyer, 1993). Ce processus n'est pas non plus linéaire et pourrait se manifester à travers ses quelques phases. Son absence de linéarité se justifie par ses difficultés de mise en œuvre qui dépendrait de la nature de ses composantes qui sont parfois *tangibles* et *maîtrisables*, d'une part et *molles*, d'autre part (Feleaga, 1992). En ce qui nous concerne, nous pouvons distinguer deux phases successives dans ce processus dont à chacune correspondrait des théories. La première phase de *transition* correspondrait au passage vers l'économie de marché, tandis que la deuxième relèverait de l'appropriation des IAS/IFRS.

La chute du *Communisme* fut prédite par (Hayek, 1935) quant à l'échec de la collectivisation des moyens de production (*bannissement de la propriété privée*) et de la production planifiée. Cet effondrement trouvait ses fondements théoriques dans les travaux de Walras et Pareto quant à la pertinence de la *concurrence pure et parfaite* comme meilleure condition d'allocation des ressources disponibles sur un marché grâce au prix d'équilibre. La supériorité du *Capitalisme*

sur le *Communisme* fut ainsi démontrée en 1989, d'où l'inéluctable *transition*. La *libéralisation des prix* devint alors la figure de proue quant aux priorités post-effondrement. Puisque *le capitalisme n'aurait pas de sens sans la comptabilité* (Berland & Pezet, 2009), et que *la qualité des prix sur le marché impacte la qualité de l'information fournie par le système comptable* (Bailey, 1995), *Changes in economy necessitate fundamental changes in accounting principles* (Nhu, 2008). (Bailey, 1995) avait traduit ainsi les liens *symbiotiques* entre le *marché*, disons *capitaliste*, et la *comptabilité* qui enregistre ses éléments à *leurs prix* respectifs (actifs, passifs, produits, charges).

L'ouverture des capitaux permise par l'*économie de marché* devrait modifier la structure des capitaux investis dans les entreprises. Cette modification serait alors à l'origine de l'évolution de la comptabilité dans un pays en *transition* économique. (Krzywda, et al., 1995) affirmaient que *la nature et les origines* privées des sources de financement dans une économie sont déterminantes pour la comptabilité d'entreprise devenue *capitaliste*. Autrement dit, les seules présences de capitaux privés suffiraient à donner naissance à une comptabilité *capitaliste*, selon ces auteurs. Néanmoins, cette assertion devrait être sujette à caution, car ce serait une condition nécessaire, mais pas suffisante. D'autres facteurs ont été omis tels les aspects institutionnels et sociaux (Nhu, 2008). Cette lacune méthodologique pourrait se combler par une approche néo-institutionnelle sociologique.

La comptabilité est un phénomène organisationnel et social (Hopwood, 1974). L'*Organisationnel* serait l'avatar des *Institutions* qui sont l'autorité, les *règles, procédures ou normes formelles, (...), les schémas cognitifs et des modèles moraux qui fournissent les « cadres de signification » guidant l'action humaine* (Hall & Taylor, 1997). Ces *Institutions façonnent les acteurs et font naître leurs intérêts et leurs préférences* (Hervier, 2014). Elles seraient par conséquent contraignantes et habilitantes, ce qui permettrait à la fois leur production et leur reproduction. Cela nous renvoie à la théorie de structuration et sa *Dualité du structurel* (Giddens, 1984). Quant aux rôles de l'*Autorité* dans la conception du système comptable, celui qui détient le pouvoir dans un système économique le façonne à son image et sa perception de la réalité économique (Bachet, 2020). S'y référant, l'*Autorité* détient une place prépondérante dans le processus de *transition* aux côtés des autres *Institutions*. Par conséquent, les spécificités d'une *transition* comptable par rapport aux autres pays pourraient résulter de cette particularité parfois influente. En effet, les discours des dirigeants politiques brosseraient tantôt une réalité socio-

économique structurante et apaisante devant susciter l'émoi et l'adhésion des acteurs vers la *transition* voulue (Ezzamel, et al., 2007).

Ainsi conçue, la comptabilité et sa *transition* est au carrefour des considérations économiques et sociales (Hopwood, 1983), ce qui correspond à la théorie néo-institutionnelle (DiMaggio & Powell, 1991). Le cas échéant, si *les pressions sociales et politiques changent*, des changements seraient attendus dans les *formes et les philosophies des systèmes comptables* (Hopwood, 1983). Les pressions sont exercées généralement par *les bailleurs de fonds institutionnels et/ou privés* (Perera, 1989) même si la décision de mener une *transition émane principalement d'initiatives gouvernementales* (Bailey, 1995). Les réactions face aux *pressions* se traduisent théoriquement en *isomorphisme institutionnel* (DiMaggio & Powell, 1983). Par rapport aux trois catégories d'isomorphisme proposées, les premières phases de la *transition économique* puis de transition comptable étaient propices à l'isomorphisme *mimétique* teinté de *coercitif* comme arrière-goût. Venant tout juste de sortir du *Communisme*, l'errance ne fut pas une option à retenir pour les États de sortes qu'il faille s'accrocher à la solution comptable *Capitaliste* qui aurait déjà fait ses preuves.

Pourtant, l'évolution des contextes forgea le métier comptable à leur image si bien que la quête de légitimité ne pourrait s'accomplir que par l'isomorphisme *normatif*. L'avènement des IAS/IFRS comme référentiel international en comptabilité constituerait un cadre de travail pour les professionnels qui devraient à leur tour s'y identifier pour plus de *légitimité et d'autonomie* (Huault, 2008). Compte tenu des spécificités propres à chaque pays, le *coercitif* absolu n'est pas encore d'actualité, d'autant plus que l'organisme d'émission des normes est indépendant et n'a bénéficié d'aucun mandat officiel de la part des gouvernements. Seulement, il pourrait subsister une certaine subtilité dans la *coercition* qui interviendrait de manière indirecte grâce aux investisseurs privés qui l'appliqueraient. À terme, les *normes ainsi produites et copiées* vont engendrer, *dans un processus toujours renouvelé*, leur *homogénéisation croissante* (Huault, 2008). Pourtant, la tendance à l'homogénéisation des *Institutions* affiliées à ce champ, ne les *rend pas pour autant efficaces* (DiMaggio & Powell, 1983). Le degré d'efficacité serait ainsi évalué à l'aune des catégories d'*Isomorphisme* vécues.

2. Matériels et méthodes

Fidèle à notre axe de recherche portant sur les causes de la léthargie comptable à Madagascar, nous voulions connaître si des efforts conséquents ont déjà été faits en termes de *transition* vers

une comptabilité moderne, et quels ont été les résultats obtenus ? Prenant comme référence les *transitions* comptables opérées dans les pays des ex-blocs soviétiques et de l'Asie, puis de l'Afrique contemporaine, nous voulions en apprendre davantage sur leurs modes opératoires respectifs et les comparer avec les réalisations menées à Madagascar en matière de *transition*. Des approches rétrospectives et holistiques ont été faites pour une période couverte allant de l'après deuxième guerre mondiale (1947) jusqu'à aujourd'hui (2023). Ce laps de temps pourrait être scindé en quatre sous-périodes dont celle d'après-guerre jusqu'en 1975 pour la première phase ; un détour *marxiste* depuis 1975 jusqu'à la fin des années 1980 pour la deuxième phase ; le retour vers la libéralisation économique aux débuts des années 1990, et pour une décennie quant à la troisième phase ; et finalement, la détermination de s'insérer à l'économie de marché à partir de 2005 pour la quatrième phase.

Les étapes de réalisation de cette étude se rapportaient aux quatre sous-périodes évoquées et auxquelles ont été adjointes nos hypothèses de *transition* comptables qui se résumaient en trois dont H1 : des *modifications superficielles* opérées dans le cadre d'une première modernisation comptable à l'ère postcoloniale ; H2 : le *maintien d'un système comptable colonial* quelque peu révisé durant la période *marxiste* dû aux difficultés institutionnelles des changements, et cela, à deux reprises ; H3 : l'innovation vers une normalisation comptable internationale IFRS, quoique latente. Par rapport à notre revue de littérature et aux cadres théoriques énoncés, nous pouvons assimiler les différentes *transitions* comptables ainsi que leurs périodes et leurs phases respectives à de la *politique*, de la *stratégie* et de leurs *modalités* d'exécution. Étant donné le caractère gestionnaire de la comptabilité et de sa *transition*, nous nous sommes toujours limités à notre spécialité. Malgré cela, nos quelques intrusions dans d'autres domaines, quoique d'une nécessité absolue, n'étaient que furtives. En outre, étant donné la vaste étendue de notre étude, l'essentiel de nos recherches historiques se basait sur des études documentaires notamment, lorsque les *personnes-ressources* ne sont plus de ce monde pour en témoigner.

Les bases documentaires ainsi recensées furent classées en trois catégories dont la première rassemble les ouvrages qui traitaient les *transitions* comptables effectuées en Europe de l'Est et en Asie. La deuxième porte sur les articles et les revues portant sur le Continent africain. Les documents concernant Madagascar ont été agrégés dans la troisième catégorie. Des recherches thématiques furent aussi menées conformément à nos attentes et à nos objectifs. Leurs résultats étaient collationnés avec nos cadres théoriques avant que des commentaires ne soient apportés. Les premières ébauches de nos résultats furent évaluées par des spécialistes de chaque domaine

et leurs avis étaient pris en compte dans ce travail. Il s'agissait d'historiens, d'économistes, de juristes, de gestionnaires et de sociologues. Pour la partie Madagascar, le concours de la BnF en ligne avait permis de retrouver d'anciens journaux officiels localement inaccessibles. Ces journaux couvraient la période coloniale jusqu'à l'année de l'indépendance de l'île en 1960. Pour les autres journaux officiels publiés après 1960, la Bibliothèque nationale de Madagascar en conservait une partie.

Quant aux autres textes, les sites ministériels et gouvernementaux y offraient l'accès en format « pdf » téléchargeable, que nous avons rassemblés dans un classeur à part. Leurs contenus ont été utilisés à titre d'illustration des décisions économiques, politiques, juridiques, fiscales prises par les dirigeants du pays. Enfin, nous avons opté pour la posture constructiviste afin d'étayer nos interprétations du sujet. De plus, notre contribution n'est qu'une infime représentation de la réalité de la *transition* comptable à Madagascar. Ses lacunes ne pourraient être compensées que par davantage de recherches qui seront menées ultérieurement.

3. Résultats

Par une rhétorique, nous allons présenter nos résultats par rapport aux trois hypothèses initiales avant de conclure. Le premier paragraphe nous révélera des *Changements* sans *Transition* qui débutèrent après la 2^e guerre mondiale jusqu'au début de la deuxième République (1947-1975). Le second paragraphe nous dévoilera une *Transition* sans *Changement* (à partir de 1975), mais qui s'acheminerait progressivement vers une nouvelle *Transition comptable* et qui demeurerait inachevée. Malgré cela, qu'il s'agisse de *Changements* ou de *Transitions*, ils ne furent jamais épargnés par les crises politiques à répétition caractérisant le pays, et qui étaient à l'origine de leurs inachèvements respectifs.

3.1. Des changements économiques sans transition comptable

Le mot *Transition* nous évoque le passage d'un état à un autre. La *Transition économique* relève du passage de l'économie *Socialiste* au Capitalisme classique et à celui du marché, tandis que la *transition comptable* correspond soit au passage d'une comptabilité de *Tenue des comptes*, à la comptabilité à *Partie double* ; soit à partir de cette dernière vers une comptabilité de marché de type IAS/IFRS tout en conservant le caractère immuable de la *Partie double*.

3.1.1. Reconstruction d'après-guerre et modernisation postcoloniale

Bien que Madagascar ne fût pas directement impliqué dans ces conflits mondiaux, il se devait de contribuer considérablement à l'effort de guerre, moyennant des moyens humains, matériels,

financiers et en vivre. Cela avait fragilisé davantage la finance de la colonie qui se précarisait. Désormais, la priorité était à la reconstruction et à la modernisation de la colonie grâce à des subventions et des prêts à des taux d'intérêt concessionnels à l'instar du Plan Marshal au profit de l'Europe. L'objectif assigné à ces financements fut de procurer plus d'autonomie à l'île pour que celle-ci ne soit plus dépendante de la Métropole. Les *changements* correspondants portèrent sur la production, les infrastructures routières et ferroviaires, les aménagements hydroagricoles, et les participations au capital des sociétés d'État et d'économie mixte, avec le FIDES (*Fonds d'Investissement pour le Développement Économique et Social*) comme bailleur de fonds. Les financements étaient de nature publique et n'étaient nullement liés directement aux entreprises coloniales qui disposaient de leur premier *Plan comptable* français de 1947. D'ailleurs, il avait fallu dix années de plus pour que ce PC soit mis à jour en 1957.

La période postcoloniale (1960-1972) était caractérisée par la même logique de développement. Ce qui la différençait de la première résidait dans la volonté d'émancipation économique, du point de vue économique et financier. Ce fut durant cette période que fut édité le deuxième plan de développement (1964-1968), dit *quinquennal*, à la suite d'un premier plan *décennal* (1947-1957). Le plan *quinquennal* avait plusieurs ambitions dont la relance de la production agricole pour faire *décoller* l'économie de Madagascar (Randriamihaingo, 2004). Le plan prônait aussi l'ouverture aux capitaux privés pour combler les disparités régionales et les lacunes en termes de développement. C'est dans cette perspective que fut promulgué le *Code des Investissements* de 1962 (ordonnance N°62-024 du 9/9/1962). Muni ainsi du nouveau plan de développement de 1964, le gouvernement entendait insuffler une dynamique économique et sociale dans l'île, au profit des entreprises *privées* et *publiques*. De ces deux types d'entreprise devaient naître une certaine synergie pour répondre aux aspirations dudit *Plan de développement*.

Des efforts importants furent aussi déployés dans les voies de communication et le transport à cause de l'enclavement et l'éparpillement de nombreuses zones productrices, à l'instar de que les colons avaient déjà entrepris quelques années auparavant. Sur les 165 milliards de MGF du budget du *Plan*, 51 % fut consacré pour le transport (Randriamihaingo, 2004). Outre les revenus tirés des futures exportations des produits agricoles, le *Plan* envisageait des transformations locales des matières premières pour endiguer les fuites importantes de devises. Pour appuyer les investisseurs privés en quête de capitaux, il fut mis en place des sociétés financières telles la SNI (*Société Nationale d'Investissement*) en 1962, le FNDE (*Fonds National de Développement Économique*) en 1964, et la Banque Nationale Malgache de développement en 1963. En

somme, le *Plan* voulait rassasier la population par sa *politique du ventre* tout en voulant mettre en place les bases du développement à travers les infrastructures et les moteurs de l'économie grâce aux entreprises. Un nouveau *Plan comptable* 1969 en émergea (Décret N°69-002 du 7/01/1969), découlant certainement de l'intégration de l'île à l'OCAM. Ce nouveau *Plan* présentait évidemment des divergences notables avec ses prédécesseurs de 1947 et 1957. Néanmoins, sa conception identique au *Plan* OCAM et sous instigation française, servit de laboratoire d'essai au futur *Plan* comptable français de 1982. Par conséquent, ses principes fondamentaux et sa philosophie n'auraient pas amplement évolué. En dernier ressort, les *investissements privés demeuraient insuffisants* et la population périssait.

3.1.2. Révolution socialiste puis mesures de libéralisation économique

En réaction au déclin du niveau de vie de la population, à la mainmise des entreprises françaises sur l'économie ainsi que la prépondérance de leurs *conseillers* dans la gestion des affaires de l'État durant la période postcoloniale, il en surgit un mécontentement et la crise estudiantine de 1972. Il s'ensuivit des troubles ethniques mettant à mal la solidarité nationale. La première République du Président Tsiranana fut alors mise fin par le référendum du 8 octobre 1972 qui prévoyait un régime provisoire de cinq ans. Toutefois, la *transition* militaire ne pouvait résoudre les difficultés économiques et ethniques. Après l'assassinat du Colonel Ratsimandrava le 11 février 1975, un Directoire Militaire fut mis en place et Ratsiraka fut nommé à sa tête le 15 juin 1975. Sa légitimité en tant que Président de Madagascar fut entérinée par le référendum du 21 décembre 1975. Désormais, l'ère de la deuxième République débuta avec la *nationalisation* des intérêts étrangers deux jours après son accession à la magistrature suprême. Les investissements privés déjà insuffisants lors de la première République subissaient de surcroît la *nationalisation* avec ses effets pervers sur l'économie.

La première phase de la *Révolution socialiste* du Président Ratsiraka se matérialisait tant par la *nationalisation* que par les *Investissements à Outrance* (IO). Son leitmotiv fut l'*Agriculture est à la base, l'Industrie le moteur du développement économique*. Des capitaux importants furent investis dans ces entreprises d'État par ponction sur le budget national et grâce à des emprunts étrangers. Les IO furent évalués à 71 milliards de MGF en 1978 et environ 150 milliards pour chacune des trois années suivantes (Razafindrakoto, et al., 2014). La réalité des choses avait démontré que les IO s'agissaient plus de *Capitalisme* d'État que de *Socialisme* (Razafindrakoto, et al., 2014). Quant à la nationalisation des appareils de production déjà initiée en 1975, elle avait permis à l'État dès l'année 1976 de contrôler 100 % du système bancaire, des assurances,

de l'électricité et des eaux, les trois quarts des exportations et 60 % des importations, le tiers de l'industrie et 14 % des transports maritimes (Rabetafika, 1990). Le cas échéant, ces nouvelles entreprises d'État s'étaient substituées aux entreprises privées. Dans ce contexte de monopole d'État, la réforme intégrale du Plan Comptable 1969 s'avérait d'aucune utilité d'autant plus que Madagascar fut fermé aux investissements étrangers.

Néanmoins, le contexte de l'époque lui a valu quelques mises à jour pour s'aligner aux attentes et aux exigences de la *Charte des Entreprises Socialistes* promulguée le 5 décembre 1978. Il fallait aussi tenir compte de la quatrième Directive de la Communauté Économique Européenne relative aux comptes annuels des sociétés qui fut approuvé le 25 juillet 1978. La quatrième norme internationale adoptée par l'IASC (*International Accounting Standards Committee*) et relative à la *comptabilisation des amortissements* fut autant prise en compte. Les desideratas locaux avaient également motivé ces mises à jour. Il s'agit d'abord de l'uniformisation dans la présentation des documents comptables qui fut autrefois différente d'une entreprise à l'autre. Ensuite, une réorganisation comptable adaptée aux besoins des utilisateurs privés nationaux fut requise. Enfin, il fallait établir la liaison entre les comptes d'entreprises et la comptabilité nationale de la même manière qu'il faille y intégrer les nouvelles entreprises d'État et les coopératives. Il est toutefois à noter que malgré les mises à jour apportées au *Plan Comptable* 1969, les grandes lignes d'une comptabilité *capitaliste* française s'y retrouvaient toujours.

Malheureusement, la contrainte d'une *libéralisation* économique tomba court sur les dirigeants face aux difficultés auxquelles le pays fut confronté. À partir de l'année 1980, le FMI imposa des mesures drastiques de redressement économiques par des coupes majeures dans le budget de l'État, l'arrêt des subventions sur le riz, la suppression de certaines taxes sur les exportations, la libéralisation progressive des prix, l'arrêt des monopoles sur les importations et le commerce, les dévaluations de la monnaie locale, la cession des entreprises non rentables ayant grevé le budget national et la privatisation, etc. Ces mesures avaient certes rétabli l'équilibre dans la finance publique, mais n'avait pas réussi à améliorer les indicateurs socio-économiques du pays. Au pire, elles avaient accru l'inflation à 26,6 % en 1988 (Razafindrakoto, et al., 2014). Le *Plan Comptable* 1987 fut promulguée pendant cette période du PAS (Décret n°87.332 du 17/09/1987). A priori, ce PCG 1987 était le *benchmarking* du PCG français 1982, qui lui-même fut le produit amélioré du Plan Comptable OCAM de 1969. Ils étaient de la même essence à quelques différences près.

3.2. Deux transitions comptables vers une économie de marché

La première *transition comptable* correspond au retour du Président Ratsiraka au pouvoir en 1997 jusqu'à son exil en juillet 2002. Ce fut l'occasion pour l'ancien Président de reprendre ce qu'il avait précédemment entrepris avec les mêmes bailleurs de fonds en matière de PAS aux fins d'ajustements et de continuités. Ainsi naquirent le DCPE (*Document Cadre de Politique Économique*) et le DSRP (*Document de Stratégie de Réduction de la Pauvreté*) dont les vocations furent le *cadre macroéconomique*. Pour la deuxième *transition comptable*, elle débuta à partir de l'année 2002.

3.2.1. Institution d'une économie de marché et lutte contre la pauvreté

Allant de 1996 à 1999 (*pour sa première phase*), le DCPE servait à quémander un crédit à taux concessionnel dénommé FASR (*Facilité d'Ajustement Structurel Renforcée*) auprès du FMI et d'un deuxième crédit à l'ajustement structurel SAC-II (*Second Structural Adjustment Credit*) avec la Banque Mondiale. Les crédits obtenus devaient servir à panser les effets pervers du PAS des années 1980 en inversant la baisse *tendancielle* du niveau de vie de la population malagasy tout en retrouvant la croissance économique. En ce qui nous concerne, l'atteinte de ces objectifs du DCPE serait conditionnée par *un système d'économie de marché* propice au développement du secteur privé, le *désengagement* de l'État du secteur productif, et à la lutte contre la pauvreté. Quant à la deuxième phase du DCPE (de 1999 à 2001), la stratégie du gouvernement visait autant la *valorisation du potentiel de croissance économique* que la *stabilité macroéconomique*, via un *système d'économie de marché*, l'accroissement des *Investissements* et la mobilisation de l'épargne.

Le désengagement de l'État du système productif ou la *Privatisation* fut concrétisé par la Loi n°96-011 du 13/08/1996 *portant désengagement des entreprises du secteur public*. Un *Comité de Privatisation* fut créé pour l'occasion afin *d'assurer la mise en œuvre du désengagement de l'État et des autres personnes morales de droit public* (Art.1^{er} du Décret n°96-782 du 4/9/1996). Au menu de cette privatisation figurait 136 sociétés à *privatiser* de 1997 à 2002. Leurs domaines d'activités incluaient le transport aérien, la distribution des produits pétroliers, le transport ferroviaire, les aéroports, la télécommunication, les sociétés sucrières et cotonnières, le secteur bancaire, etc. Cette décision devait habiliter le secteur privé et devait favoriser la tendance vers *l'économie de marché*. Les impacts de cette politique de *privatisation* sur l'économie ne se faisaient pas attendre. Si le PIB du pays rassemble les Valeurs ajoutées de toutes les entreprises implantées dans l'île, celui-ci avait cru de 6 % en 2001 *grâce à la mise en œuvre d'une politique*

d'ouverture et de développement du secteur privé. En outre, plus de 53 % des *investissements* étaient le fait du secteur privé en 2001 (FAD, 2006)¹.

Concernant le DSRP, il se substituait au DCPE. Sitôt, ce DSRP devint le nouveau document de cadrage macroéconomique à Madagascar à partir de l'année 2000 et auquel les programmes conclus avec les *Institutions* de *Bretton Woods* (IBW) devaient s'aligner. En y associant les *Objectifs* du *Millénaire* pour le *Développement* (OMD), ce DSRP entendait réduire la pauvreté à Madagascar de 71,3 à 35 % en 2015 (Ramarokoto, 2001). Pour y parvenir, le volet *Croissance* de l'économie n'avait pas été délaissé par le DSRP en instituant *une économie de marché favorable au développement du secteur privé, tandis que l'État se désengage de toute activité de production pour centrer ses efforts et ses moyens aux missions essentielles de l'État* (Ramarokoto, 2001). C'est à ce titre que le programme de *Privatisation* ou de *désengagement de l'État* fut renforcé. La Loi n°2003-051 du 30/01/2004 fut promulguée en abrogeant la Loi n°96-011 du 13/08/1996 *portant désengagement des entreprises du secteur public*.

Parallèlement, la Loi n°2003-036 sur les *Sociétés Commerciales* fut promulguée de même que le Décret n°2004-272 qui instituait le nouveau *Plan Comptable Général* 2005. De plus, la Loi n°2005-020 du 17 octobre 2005 portant sur la *Concurrence* fut promulguée en 2008 avec son Décret d'application n°2008-771. Fut également promulguée en 2007 la Loi n°2007-036 du 14 janvier 2008 portant sur les *Investissements* à Madagascar. Toutes ces initiatives en faveur de la promotion du secteur privé et celle de l'*économie de marché* étaient la suite logique des précédents PAS-DCPE-DSRP, et qui étaient reprises par le Pdt Ravalomanana dans la cadre du *Madagascar Action Plan* de 2007 à 2012. Le MAP comptait avant tout sur les *investissements étrangers* et nationaux privés qui devraient être financés, soit par le secteur bancaire classique et de microfinance, soit par un marché boursier encore inexistant.

Le défaut de *Marché Boursier* et le faible taux de bancarisation (*inférieur à 5 %*) à Madagascar avaient toujours hypothéqué les gros investissements du secteur privé. De plus, les crédits à long terme ne représentaient que 5,4 % des encours de crédits en 2005 (MAP, 2007). Si la nature et l'importance des capitaux privés investis dans l'économie sont déterminantes pour susciter une transition comptable, l'île aurait encore de longs chemins à parcourir. Malheureusement, l'élan de développement accumulé depuis des décennies d'ajustement structurel fut réduit à néant par le coup d'État de 2009.

¹ Fonds Africain pour le Développement

3.2.2. Rupture avec l'économie de marché et réinitialisation émergente

La crise politique de 2009 marquée par le coup d'État militaire sonna le glas du processus démocratique et de l'économie de marché à Madagascar en faveur d'une période transitoire de 2009 à 2013. Cette période fut dominée par les tractations entre les parties belligérantes et la communauté internationale (SADC) quant au retour contraignant à l'ordre constitutionnel, sous peines de sanctions internationales. Elle se caractérisait aussi par *l'instabilité politico-militaire et la dégradation de l'État* (Ramasy & Vallée, 2014). Politiquement, les années de transition furent aussi caractérisées par *l'influence des hommes en armes* dont la *capacité de nuisance* a été amplifiée par *une gouvernance criminelle* (Ramasy & Vallée, 2014). L'heure était aux trafics en tous genres et aux antipodes d'une orthodoxie financière et économique prônée par les Investisseurs. Grâce à la Communauté internationale, l'élection de 2013 devait garantir la stabilité politique et permettant ainsi de relancer le développement.

Depuis le retour à l'ordre constitutionnel en 2013, les bailleurs de fonds internationaux avaient contribué à hauteur de 95 % de l'aide au développement, sous formes de subventions (65 %) et d'emprunts (29 %) (PNUD, 2018). Il s'agissait de capitaux de nature publique destinés à la santé (30,3 %), aux Infrastructures (16,5 %), à la décentralisation et au développement rural (12,4 %), à la gouvernance (11,1 %) et l'éducation (10,7 %). Théoriquement, la nature publique de ces capitaux n'influerait en rien sur le système comptable étant donné leur prépondérance. Quant à l'économie, cette période connut *un ralentissement des Investissements Directs Étrangers*, avec une *baisse de 9,5 % des flux d'IDE* par de 2009 à 2015. Selon le *Doing Business* de la Banque mondiale en 2017, *Madagascar figure parmi les pays les moins attrayants du monde en termes d'investissement* (PNUD, 2018). Si l'origine des capitaux privés (*Bancaire ou Bourse*) serait déterminante pour le changement du système comptable, le système financier de Madagascar est qualifié d'*embryonnaire*, en sus de l'inexistence d'un Marché Boursier. Pour couronner le tout, le pays n'est pas épargné par *la fuite des capitaux*. Ce phénomène représentait 1,5 % du PIB par an et 56,6 % de la formation brute de capital fixe par an de 1970 à 2010. (PNUD, 2018).

L'après 2018 ne se présentait pas sous les meilleurs auspices malgré la promotion du PND (*Plan National de Développement : 2015-2019*) et du PEM (*Plan Émergence Madagascar/ 2019-2023*). En effet, pour stimuler les investissements privés, le PND entendait améliorer le cadre légal régissant les investissements privés. Le cas échéant, les taux d'investissement devaient passer de 18 % en 2015 à plus de 39 % en 2019 (PND, 2015). Pareillement, le PEM tablait sur

la croissance économique en s'appuyant sur l'*augmentation des investissements publics et privés*. Pourtant, l'après 2019 fut caractérisé par la dégradation de l'économie qui fut amplifiée par la pandémie de Covid-19. La croissance du PIB en 2020 devint négative (-7,1 %) et le taux d'inflation atteignait 4,2 % la même année contre 0,48 % au sein de l'Union européenne à titre de comparaison. Le taux de pauvreté en 2020 avait atteint son paroxysme avec un record de 81 %. Néanmoins, à partir de 2021, le pays semblait renouer avec la croissance économique et les investissements devraient croître régulièrement. Malheureusement, l'inflation n'avait cessé d'augmenter, en allant de 6,2 % fin décembre 2021 à 10,9 % en décembre 2022 et le taux de pauvreté atteignait 75,2 % à fin 2022. (Banque mondiale, 2022).

Finalement, outre les difficultés d'investissement énoncées précédemment, d'autres facteurs contingents ont toujours constitué une entrave aux investissements privés dont l'insuffisance des infrastructures, la faiblesse du système financier, les coûts élevés et les difficultés d'accès à l'énergie et à l'eau, la corruption dans le secteur public et privé, le niveau de pauvreté élevé, les cataclysmes naturels répétés, etc. Il s'agit d'autant de facteurs inhibant les afflux de capitaux privés étrangers et locaux de sortes que les changements radicaux du système comptable peinerait à se réaliser. Malgré cela, une croissance économique de 4,9 % serait attendue cette année 2023. En outre, la part des investissements privés dans le PIB devrait atteindre 13,1 % (L'Express de Madagascar, 2023). Enfin, le taux d'inflation pourrait finalement décélérer à 8 % en 2023 après le pic de 2022. Quoi qu'il en soit, la *transition comptable* pourrait-elle encore se réaliser en cette année 2023 de fin de mandat présidentiel ?

4. Discussions

Afin de ne pas nous égarer dans le long couloir de l'histoire, nous devons nous remémorer la problématique associée à ce travail : *Pourquoi les changements économiques et politiques vécus n'auraient-ils pas induit de véritable transition comptable à Madagascar ? À quels niveaux de sa réalisation en sommes-nous aujourd'hui ?* Par rapport aux précédents développements, nous avons recouru à deux approches pour appréhender notre étude liée à la *transition comptable*. La première est *monétaire et économique* tandis que la deuxième est *néo-institutionnelle et sociologique*.

4.1. Discussions par l'approche financière et économique

Partant de la théorie selon laquelle *la nature privée* des capitaux privés qui sont investis dans les entreprises déterminerait les caractéristiques de leur comptabilité (Krzywda & Bailey et al.,

1995), il y a lieu de noter que leurs importances avaient beaucoup varié au fil des époques. De plus, la première vague de changement comptable *Colonial* et *Postcolonial* n'entraîne pas dans la logique de *transition* au sens où nous l'entendons dans cette étude. Ceci s'explique par le fait que la nature de la comptabilité transplantée dans l'île était déjà de type *Capitaliste* en partie double, héritée de la France. À ce niveau, nous avons un cas d'*isomorphisme mimétique*, du moins pour la partie néocoloniale de son histoire avec le *Plan Comptable* 1969. Pourtant, malgré la nature privée des capitaux français investis à Madagascar et qui étaient censés promouvoir le système comptable local, plusieurs facteurs expliqueraient son immobilisme comptable. Primo, l'économie fut sous l'emprise hégémonique des colons qui en contrôlèrent tous les secteurs jusqu'à l'indépendance en 1960. Les sièges sociaux de leurs entreprises se trouvaient dans la plupart des cas en France et y étaient cotées dans les Bourses françaises et européennes. Nul besoin dans ce cas d'instituer une bourse locale, d'autant plus que le système bancaire de cette époque suffisait à subvenir aux besoins financiers des colons installés dans l'île.

Secundo, les quelques aménagements opérés sur les *Plans Comptables* 1947 et 1957, au profit du *Plan Comptable* 1969, obéissaient à une logique d'uniformisation des pratiques comptables, et ce, dans une optique fiscale et macroéconomique. Certes, la nature privée des capitaux n'a pas été suffisamment prise en compte dans cette équation, même si la promotion de l'entrepreneuriat privé était toujours prônée, politiquement parlant. À ce niveau, l'uniformisation des pratiques administratives, comptables et fiscales relevait d'une logique néo-institutionnelle (Dimaggio & Powell, 1991), en particulier l'isomorphisme coercitif. L'avènement de la 2^e République et sa nationalisation étaient un revirement inattendu en défaveur de la transition comptable, car l'État devint l'entrepreneur *capitaliste* et le détenteur de la majorité des moyens de production. Le cas échéant, mouvoir vers une comptabilité *communiste* ou *socialiste* n'était pas une option à retenir. Faute d'alternative comptable urgente, l'État devait se contenter du *Plan Comptable* 1969 sur lequel, quelques mises à jour s'avéraient utiles aux côtés de la *Charte des entreprises socialistes*. Par conséquent, une économie sous monopole d'État, que ce soit dans le système bancaire ou dans la production, n'était pas favorable aux capitaux privés.

Sous le dictat des bailleurs de fonds internationaux, l'ouverture économique fut initiée dans l'île à partir des années 1980. La réhabilitation du secteur privé, amplifiée entre autres par les débuts de la privatisation des entreprises publiques, avaient été menées aux pas de charge sous la houlette desdits bailleurs sans une réelle volonté de promotion d'une économie de marché. Les priorités furent le rétablissement des équilibres macroéconomiques sans que le système

bancaire soit développé ni un marché boursier installé. Certains auteurs mettaient en exergue l'influence de quelques familles *notables* comme un frein à cette ouverture sous peine de casser les pouvoirs acquis depuis des temps immémoriaux. Hormis cette thèse conspirationniste, la transition économique de la deuxième République ne s'était pas accompagnée d'une *transition* comptable à l'ère de la normalisation aux IFRS qu'elle avait quelque peu effleurée avec le *Plan Comptable* 1987. La venue des entreprises franches comme principales réalisations de cette époque ne traduisait pas une ouverture des capitaux aux investissements privés, les systèmes bancaires étant toujours aux stades embryonnaires et le marché boursier inexistant. Dans ce contexte de réapprentissage de l'*économie de marché*, les bailleurs de fonds de Madagascar lui avaient insufflé des réformes économiques et comptables à exécuter. (Bailey, 1995).

Les épopées du DCPE, du DSRP et du MAP ne faisaient que redémarrer ou de réinitialiser les initiatives antérieures en termes de libéralisation de l'économie et de lutte contre la pauvreté. Parfois, les raffermissements que ces documents apportaient sur le cadrage macroéconomique et sur la lutte contre la pauvreté furent contrecarrés par des crises politiques, voire climatiques et sanitaires. Même si observer des regains de croissance enregistrés après une forte récession est de coutume (Kornai, 2006), la situation économique avait empiré à Madagascar. Les flux de capitaux privés entrants n'avaient cessé de diminuer jusqu'en 2022. Par conséquent, si la *présence de ressources privées induisait la naissance d'une comptabilité capitaliste* de nouveau type IFRS (Krzywda & Bailey, et al., 1995), des efforts conséquents devraient encore être entrepris en la matière.

4.2. Discussions par l'approche néo-institutionnelle et sociologique

Les modèles de prédiction de (Krzywda & Bailey, et al., 1995) basés sur la nature privée des capitaux investis comme à l'origine des *transitions* comptables ne tenaient pas en considération les aspects institutionnels et humains dans leurs équations. Par rapport à la définition de (Hall & Taylor, 1997), l'*institutionnel* regrouperait l'autorité ainsi que les règles et les procédures formelles que celle-ci aurait forcément établies pour l'institution d'une économie de marché et comme condition *sine qua non* de la *transition* comptable vers les IFRS. Les gouvernements successifs avaient respectivement apporté leurs pierres à cet édifice à travers les promulgations de lois et décrets portant sur la libéralisation des prix, la privatisation des entreprises du secteur public, les codes des investissements et les lois sur la libre concurrence, etc. Pourtant, rien n'y fit, car la nouvelle *transition* comptable de l'ère des IFRS, quoiqu'amorcée depuis 1987, n'est

pas encore achevée. L'inscription sur le *Plan comptable* 2005 est révélatrice d'un *Plan* qui est demeuré *Cohérent* avec les IFRS, sans toutefois s'y conformer entièrement.

Si l'*institutionnalisation* implique de bâtir et de faire respecter ou de perpétuer par superposition ou par juxtaposition des références ou des *structures* auxquelles les actions humaines devraient s'identifier, cela nous renvoie à la théorie de structuration de (Giddens, 1984). À l'instar de la théorie de (Hall & Taylor, 1997) quant au concept d'*institution*, les structures selon (Giddens, 1984) regroupent l'ensemble *isolable* des règles et des ressources à la disposition des agents dans l'exercice de leurs fonctions. Ces derniers devraient s'y conformer et seraient évalués par rapport à leur accomplissement. Cette théorie de la *Structuration* est donc caractérisée par son caractère circulaire et par sa *dualité du structurel* qui est à la fois *contraignante* et *habilitante*. Ainsi lancée, la circularité dynamique serait alors comme une fronde ou une itération qui devrait structurer progressivement les systèmes sociaux. Pourtant, cette dynamique *circulaire* pourrait être altérée par le *Cognitif* des agents (Herbert Simon, 1955) et par leur *Rationalité limitée*.

Les acteurs ou agents disposaient en même temps d'une conscience *discursive* et *pratique*, dans l'exécution de leurs obligations. Leur rationalité limitée qui dépend de leur degré de cognition les empêcherait d'aller au-delà des prescriptions énoncées par le *structurel* ou l'*institutionnel* et donc des chantiers battus. Le cas échéant, ils se renfermeront sur eux-mêmes en se rabattant sur les règles préétablies de façon routinière. Par conséquent, la règle ne pourrait que renforcer la règle aux détriments de l'ouverture. La capitalisation ferait ainsi défaut et que les *transitions* économiques et comptables ne seront qu'un éternel recommencement, aussitôt aggravé par les crises cycliques et les *Ruptures* survenues à Madagascar. Notons que la théorie de structuration de (Giddens, 1984) mettait en exergue ce caractère bureaucratique des prises des décisions par les gouvernants. Si la *bureaucratie* de Vincent de Gournay (1759) renvoie étymologiquement aux *pouvoirs des bureaux*, la complexification progressive des règles et des procédures au fil des années pourrait être considérée comme inutile par les acteurs. Elle ne viserait qu'à renforcer les pouvoirs déjà détenus par le bureau, en dépit de la nécessité d'une *transition effective* de la comptabilité. Il s'agit donc ici d'une réaction négative qui confirmerait l'adage selon lequel *On ne change pas la Société par décret* (Crozier, 1979).

Outre cette approche bureaucratique et structurelle, un écart important subsiste entre le rationnel ou l'*institutionnel* ou le *structurel* d'une part, et la complexité des comportements humains, d'autre part (Crozier & Friedberg, 1977). Ce phénomène a été souligné par (Hopwood, 1974)

en matière de comptabilité, et qui la considère à la fois comme un phénomène *organisationnel* et *social*. En général, le *social* l'emporte sur le *rationnel* matérialisé par les organisations, le structurel, voire l'institutionnel. Les besoins d'émancipation face à un pouvoir oppressant, de démocratie, de liberté et d'équité amèneraient les citoyens à combattre le système (Crozier & Friedberg, 1977). D'où, les crises socio-politiques et économiques à répétition qui entraveraient l'aboutissement des *transitions* malgré les appuis des bailleurs de fonds internationaux et les décisions gouvernementaux. À la fin, attendu que la comptabilité et sa transition sont *façonnées par des considérations politiques et sociales* (Capron, 2022), il faudra noter l'importance des décisions humaines dans ce processus. En réalité, ce ne sont ni les décisions politiques, ni les lois et les décrets, ni les réglementations correspondantes qui sont à incriminer en priorité, mais plutôt le manque de persévérance, l'insuffisance de dynamisme et de leadership innovants et respectueux d'une bonne gouvernance démocratique.

Conclusion

Vouloir conclure en quelques mots les réalités du pays durant ces dernières décennies serait prétentieux de notre part. Toutefois, pour nous retrouver dans ce labyrinthe de l'histoire, nous allons nous référer à notre problématique initiale ainsi qu'aux trois hypothèses fondatrices de ce travail, sans omettre l'objectif qui lui était assigné notamment d'évaluer les changements comptables survenus à Madagascar, leurs portées et limites. Par rapport à notre problématique, plusieurs facteurs permettraient d'expliquer le fait que les différentes transitions économiques intervenues dans l'île n'auraient pas permis de promouvoir et de mener à terme une véritable transition comptable. D'abord, le pays n'avait pas su instituer de manière pérenne et fiable une véritable économie de marché à l'instar de celle qui existait dans d'autres pays capitalistes. Ce qui a été fait était de libéraliser l'économie et de lutter contre les effets néfastes des mesures de redressements économiques imposées par les bailleurs de fonds internationaux. L'inexistence de marché boursier à Madagascar, jointe à un système bancaire embryonnaire, ne suffisaient pas à stimuler la venue des capitaux industriels privés, censée amorcer la transition comptable vers les IFRS. En l'occurrence, les systèmes comptables français classiques furent maintenus sans modification majeure jusqu'en 2005, ce qui valide notre première hypothèse (H1).

Ensuite, la volonté de mettre en place une économie de marché pérenne et viable à Madagascar fut toujours entrecoupée d'événements politiques défavorables à l'institutionnalisation d'une transition comptable. Les processus bureaucratiques de structuration croissante et ascendante n'auraient pas produit les effets escomptés à cause de leurs fréquentes réinitialisations. Le degré

élevé de marginalisation d'une part importante de la population à cause de son appauvrissement pauvreté prive le pays d'un potentiel de développement tous azimuts. La décision de réformer le système comptable en profondeur devrait émaner des instances dirigeantes sans oublier tous les acteurs impliqués par la profession comptable. Le cas échéant, la mise aux normes IFRS sera réalisée non par substitution, mais par adaptations successives. Toutefois, les changements comptables ne peuvent pas s'opérer sans prendre en compte les autres dimensions de la société dont le droit, la fiscalité, les organismes de normalisation comptable, l'économie et le social. De tels changements auraient demandé des années pour être effectifs, étant donné les natures tangibles et molles de leurs composantes. L'indisponibilité de moyens financiers conséquents pour entreprendre ces changements coupa court à toute initiative novatrice : les projets de *transition comptable* sont les mort-nés de la période contemporaine malgache. L'hypothèse (H2) demeurerait ainsi valide due au lourd héritage lié au passé colonial.

Pour la troisième hypothèse (H3), la citation de Gustave Flaubert nous permet de représenter la situation. Dans ses lettres à Louise Colet (1846-1848), il cita que : *L'avenir nous tourmente, le passé nous retient, c'est pour ça que le présent nous échappe*. Les diverses institutions léguées au pays par le passé colonial sont autant de facteurs qui entraveraient la *transition* comptable. L'avenir d'un monde capitaliste qui prônerait la normalisation dans un contexte d'incertitude croissante fait peur, de sorte que le pays n'aurait vécu sa *transition* comptable que partielle, à l'image de son plan comptable *cohérent*. L'insuffisance de moyens financiers et humains pour entreprendre de pareilles aventures obligerait les gouvernants à faire du surplace. Ainsi, nous validons l'hypothèse (H3). Quant aux implications scientifiques de ce travail, il en ressort que l'analyse de la *transition* comptable ne devrait pas se faire exclusivement au sein du cadre économique et financier. Elle devrait aussi inclure des dimensions sociologiques, structurelles, sociales et politiques. Pour ses applications pratiques, il permettrait aux responsables de la normalisation comptable à Madagascar d'intégrer dans leurs stratégies les autres dimensions suscitées afin de parachever la *transition inachevée*. Ceci étant, comment insuffler une nouvelle dynamique de *transition* comptable à Madagascar malgré la morosité de tous les indicateurs économiques et sociaux, et face aux défis de la normalisation mondiale de la comptabilité ?

BIBLIOGRAPHIE

Bachet, D. (2020). "Système d'information comptable et démocratie dans l'entreprise", *Revue Ouverte d'Ingénierie des Systèmes d'Information*, Numéro spécial *Impact des SI sur la démocratie dans les organisations*, Vol. 1, N.2.

Bailey, D. (1995). "Accounting in transition in the transitional economy.," Routledge, Ltd., 1995.

Balaga, I.N.P & Murhula, C.P. (2021). Appropriation du Système comptable OHADA : Etat de lieux dans les PME congolaises. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*. Vol.4 : Numéro 4, pp.335-359

Bampoky, B. (2019). Les difficultés de normalisation comptable dans l'espace OHADA. Dans ACCRA 2019, Vol n°2 (N° 5) ; pp.25-59

Banque Mondiale. (1996). De l'économie planifiée à l'économie de marché, Rapport sur le développement dans le monde, 1996, 276 p.

Banque Mondiale. (2008). Rapport sur le respect des normes et codes (« RRNC/ROSC : Report on the Observance of Standards and Codes. »). Comptabilité et audit Madagascar.

Bationo, R. & Barry, M. (2020). Passage des états financiers de la norme comptable OHADA en normes IFRS à la Bourse Régionale des Valeurs Mobilières (BRVM) : quelles incidences comptables ? *La Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion*, n° 306 – finance-compta, pp.69-78.

Berland, N. & Pezet, A. (2009). Quand la comptabilité colonise l'économie et la société Perspectives critiques dans les recherches en comptabilité, contrôle, audit. In "Les études critiques en management, une perspective française (2009), pp.131-162

Boyer, R. (1993). La grande transformation de l'Europe de l'Est : une lecture régulationniste. Couverture Orange, CEPREMAP n° 9319, Mars 1993, 96p. URL : http://www.cepremap.fr/depot/couv_orange/co9319.pdf.

Bryer, R.A. (1994). Accounting for the social relations of feudalism, *Accounting & Business Research* (Vol. 24, pp. 209) : Croner. CCH Group Limited.

Capron, M. (2022). En quoi la comptabilité est-elle façonnée par des considérations politiques et sociales et comment en retour conduit-elle à façonner le monde. URL : <https://www.ritimo.org/En-quoi-la-comptabilite-est-elle-faconnee-par-des-considerations-politiques-et>

Chiapello, È. (2005). Les normes comptables comme institution du capitalisme. Une analyse du passage aux normes IFRS en Europe à partir de 2005. *OpenEdition Journals*. Les nouveaux

formats de l'institution. Vol 47 – N°3. Juillet – Septembre 2005, pp.362-382.

<https://doi.org/10.4000/sdt.26750>

Chiapello, È. & Ding, Y. (2004). Accounting and economic systems: an illustration with the economic transition process in China. Paper presented at The 3rd Workshop on Accounting and Regulation, Italie.

CNUCED. (2007). Examen de questions relatives à l'application des normes internationales d'information financière. Étude de cas : Afrique du Sud. Note du secrétariat de la CNUCED.

Crozier Michel., (1979). *On ne change pas la société par décret*. Ed. Bernard Grasset, Paris : 298p.

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

Des Robert, J.F., Méchin, F., Puteaux, H. (2004), *Normes IFRS et PME*, Dunod.

DiMaggio, P.J. & Powell, W.W. (1991). The New Institutionalism in Organizational Analysis. 486p.

Ding, Y. (2000). "Harmonisation trends in Chinese Accounting and remaining problems," *Managerial Finance*, volume 26, No.5 ; 2000, pp.31.

Eyraud, C. (2003). For a sociological approach to accounting: Thoughts drawn from the Chinese accountancy reform. *Open Edition Journals*. Vol.45 – N°4/ Octobre-Décembre 2003. pp.491-508.

Ezzamel, M., Xiao, J.Z. & Pan, A. (2007). Political ideology and accounting regulation in China. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 669-700.

Feleaga, N. (1992). Problèmes du choix et de l'implantation d'un nouveau système comptable dans un pays qui se passe d'une économie planifiée et centralisée à l'économie de marché. (Ed.), In Nhu Tuyền Lê. 2008.

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

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).

Hall, P.A. & Taylor, R.C.R. (1997). La science politique et les trois néo-institutionnalismes. In : *Revue française de science politique*, 47^e année, n°3-4, pp.469-496. doi : <https://doi.org/10.3406/rfsp.1997.395192> ;

https://www.persee.fr/doc/rfsp_0035-2950_1997_num_47_3_395192

Haoudi, K. (2015). Passage aux normes IFRS au Maroc : fondements théoriques, intérêt et enjeux. *International Journal of Innovation and Applied Studies* ; Vol. 10 No. 4, Mar. 2015 ; pp.1299-1311.

Hayek, F.A. (1935). *Collectivist Economic Planning*, George Routledge & Sons, London.

Hayek, F. Von (1944), *Road to Serfdom*, Chicago : University of Chicago Press.

Herbert, A.S. (1955). « A behavioral model of rational choice », *The Quarterly Journal of Economics*, 69(1),

pp. 99-118.

Hervier, L. (2014). Néo-institutionnalisme sociologique. In *Dictionnaire des Politiques publiques* ; pp.374-383.

Hopwood, A. (1974) *Accounting and Human Behavior*. Haymarket Publishing, London.

Hopwood, A.G. (1983). "On trying to study accounting in the contexts in which it operates", *Accounting, Organizations and Society* 8(2/3): 287-305.

Huault, I. (2008), *Paul DiMaggio et Walter W. Powell, des organisations en quête de légitimité*, dans Charreire-Petit, Sandra ; Huault, Isabelle, *Les grands auteurs en management*, EMS : Cormelles-le-Royal, pp.119-134.

Jaruga, A. (1993). "Changing rules of accounting in Poland.," *The European Accounting Association*, 1993.

Khouatra, D. (2005). Le système comptable malgache entre modèle anglo-saxon et modèle continental. *Comptabilité et connaissances*, may 2005, France. Pp.cd-rom. Halshs-00581213. 21p.

Kornai, J. (2000). What the Change of System From Socialism to Capitalism Does and Does Not Mean. *American Economic Association*. In (Nhu, 2006).

Kornai, J. (2006). La grande transformation de l'Europe centrale et orientale : succès et désillusions. *Revue d'études comparatives Est-Ouest*. Vol.37, n°1 ; Institutions et démocratie : les leçons de quinze années d'économie de la transition. pp. 13-61. doi : <https://doi.org/10.3406/receo.2006.1749> ; https://www.persee.fr/doc/receo_0338-0599_2006_num_37_1_1749

Krzywda, D., Bailey, D., & Schroeder, M. (1995). A theory of European accounting development applied to accounting change in contemporary Poland. [Article]. *European Accounting Review*, 4(4), 625-657.

Mamri, R. & Bouhadida, M. (2022). Normes IAS/IFRS et diversité des systèmes comptables : quel modèle comptable pour l'Algérie à l'ère de passage à l'économie de marché ? Revue des Recherches Economique et Financière. Volume : 09 Issue : 01 / Juin-2022. Pp.824-847.

Marx, K. (1968). Œuvres ; économie II. Bibliothèque de la Pléiade, N.R.F., Paris. Dans Arkhipoff. 1984. pp. II, III et V.

Nhu, T.L. (2006). Transition économique et transition comptable : revue de la littérature sur la réforme comptable dans les pays en transition d'une économie planifiée et centralisée vers une économie de marché. Comptabilité, contrôle, audit et institution(s), may 2006, Tunisie. Pp. Cdrom. Halshs-00558419

Nhu, T.L. (2008). Evolution des formes comptables en contexte de transition économique. Le cas du Viêt Nam. Sciences de l'Homme et Société. HEC PARIS, 2008. Français. NNT : pastel-00004658

Nyasseu, E.J., Tatsi, S.I., Yepdo, F.G., Nkwabon, F.W., Fotso, B.T. (2022). Arrimage des normes OHADA et IFRS : une analyse de la perception des dirigeants d'entreprises au Cameroun. Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 5 : Numéro 1 » ; pp.628-645.

OIT, (2018). Initiatives de promotion de la formalisation des entreprises et leurs travailleurs en Afrique. Première édition. BIT. 79p.

OIT, (2020). Diagnostic de l'économie informelle à Madagascar Termes de référence. 11p.

Perera, B.H.M. (1989). "Accounting in developing countries: a case for localised uniformity," British Accounting Review, No. 21, pp. 141-158.

PNUD. (2018). Rapport National sur le Développement Humain. Madagascar. Développement humain et mobilisation des ressources intérieures. 37p.

Rabetafika, R. (1990), Réforme fiscale et révolution socialiste à Madagascar, l'Harmattan, Paris.

Ramarokoto, D. (2001). Le DSRP intérimaire de Madagascar. Séminaire international « la pauvreté à Madagascar : état des lieux, réflexions sur les politiques de réduction et leur mise en œuvre ». Antananarivo 5 - 6 - 7 février 2001.

Ramasy, J. & Vallée, O. (2014). Transition électorale à Madagascar et enjeux sécuritaires. Fondation pour la Recherche Stratégique. Note n°01/2014. 16p.

Randriamihaingo, H.L. (2004). Les partis gouvernementaux et l'espace malgache de 1960 à 2001. DEA. Université d'Antananarivo. (Chapitre 2. Le plan quinquennal : outil de développement de Madagascar).

Razafindrakoto, M., Roubaud, F. & Wachsberger, J-M. (2014). Jalons pour une économie politique de la trajectoire malgache : une perspective de long terme. Document de Travail DT/2014-21. UMR DIAL 225. Paris. 55p.

Sadi, N.E. (2012). Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché. Comptabilités et innovation, May 2012, Grenoble, France. pp.cd-rom. ffhal00691022

Schumpeter, J. (1942). *Capitalism, Socialism and Democracy*, New York : Harper and Brothers.

Sombart, W. (1992). L'entreprise comme unité comptable. In *Der moderne Kapitalismus. München (1916-1927). Tome II. Livre 1. 2e section. 10e chapitre. Paragraphe III* (Editions Comptables Malesherbes Ed., pp. 110-125 (traduction par Marc Nikitin)). Paris : Cahier de l'histoire de la comptabilité n°2. Ordre des experts-comptables.

Sudar, P. & Pitt, D. (2004). "An analysis of the choice of accounting in a transitional economy. A contingency-based approach applied to the experience of Albania," *Working paper* 2004.

Waffeu, Y.D. (2021). « Harmonisation des normes comptables : convergence du SYSCOHADA révisé vers les normes internationales », *Revue Internationale des Sciences de Gestion* « Volume 4 : Numéro 3 » ; pp.256-280.