

La dynamique des réformes comptables à Madagascar. Quelles efficacités ?

The dynamics of accounting reforms in Madagascar. What efficiencies?

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

BOTOZANDRY Adrien Judicaël

Doctorant

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

Université de Toamasina

EAD Santé et Politiques publiques, Gestion d'Entreprises et Développement

Madagascar

judiadrien@gmail.com

Date de soumission : 31/07/2023

Date d'acceptation : 24/09/2023

Pour citer cet article :

ANDRIANIRINASOA H. et al. (2023). « La dynamique des réformes comptables à Madagascar. Quelles efficacités ? ». Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit «Volume 7 : numéro 3 » pp : 117- 144.

Résumé

L'objectif de ce manuscrit est d'évaluer la dynamique de la réforme comptable ayant été opérée à Madagascar pour en tirer des enseignements indispensables à son essor. Évoluant dans une économie mondialisée, la dynamique des réformes se mesurerait à l'aune de l'adoption et de l'assimilation desdites normes aux fins de transparence financière et d'investissement. Notre recherche s'attela à retracer les facteurs historiques des réformes comptables entreprises à Madagascar aux fins de comparaisons aux réalisations africaines et européennes. Les références théoriques servaient dès lors d'outils d'analyse des phénomènes observés. Notre méthode fut bâtie sur les approches historique et comparative se rapportant aux fondamentaux des réformes. Nous avons découvert une précocité dans la dynamique des réformes comptables, mais qui s'étaient depuis estompées. Les limites de nos résultats étaient liées aux aspects officiels de ces réformes sans pouvoir sonder en profondeur les pratiques. Quant aux implications scientifiques de notre travail, nous en concluons la nécessité d'une multiple approche, intégrée et analytique, des tenants et des aboutissants des réformes comptables à opérer. Sur le plan pratique, nos résultats seraient un atout pour les instances de normalisation comptable. Si la comptabilité est la pince-monseigneur des sociétés, réussir sa réforme ne pourra qu'ouvrir davantage de portes !

Mots-clés : Réforme ; Normalisation ; Comptabilité ; Dynamique ; Madagascar

Abstract

The objective of this manuscript is to assess the dynamics of the accounting reform that has been carried out in Madagascar to draw lessons essential to its development. Evolving in a globalized economy, the momentum of reforms would be measured by the adoption and assimilation of such standards for financial transparency and investment. Our research focused on tracing the historical factors of accounting reforms undertaken in Madagascar in order to compare African and European achievements. Theoretical references were therefore used as tools for analysing observed phenomena. Our method was built on historical and comparative approaches relating to the fundamentals of reforms. We discovered a precocity in the dynamics of accounting reforms, but which had since faded. The limitations of our results were related to the official aspects of these reforms without being able to probe practices in depth. As for the scientific implications of our work, we conclude that there is a need for a multiple, integrated and analytical approach to the ins and outs of the accounting reforms to be carried out. In practical terms, our results would be an asset for accounting standard-setters. If accounting is the crowbar of companies, succeeding in its reform can only open more doors!

Keywords: Reform; Normalization; Accounting; Dynamic; Madagascar

Introduction

Concernant la normalisation comptable à Madagascar, rares sont les publications locales qui soient en mesure d'explicitement nettement les progrès réalisés. Les regards se sont exclusivement figés sur le dernier *plan comptable* 2005, vieux d'à peu près d'une vingtaine d'années. Depuis, aucune initiative visant à le réformer n'avait été initiée ni aboutie. Par conséquent, pour mieux sauter selon l'adage, le raisonnable impliquerait de faire un état des lieux des réalisations avant toutes choses. Un inventaire des réformes déjà entreprises dans l'île serait un passage obligé vers la modernisation du système comptable de Madagascar. Ce sera aussi l'occasion de déceler les facteurs récurrents ayant bloqué ou favorisé les réformes comptables au fil des années. La dynamique des réformes comptables transparaîtrait à travers les bonds réalisés ainsi que leurs résiliences face aux successions de crises politiques et socio-économiques survenues dans l'île, ainsi que les changements de régimes. Face aux lacunes documentaires précitées, mener à bien cette étude nous paraît indispensable stratégiquement pour la réforme du système comptable à Madagascar.

Par conséquent, la problématique associée à ce manuscrit est la suivante : le système comptable de Madagascar aurait-il manqué suffisamment de dynamisme susceptible de le propulser sur le devant de la scène des pays ayant significativement normalisé leur comptabilité ? Des questions de recherche pourraient s'ajouter à cette problématique en l'affinant. D'abord, si dynamique il y avait, à quelles avancées concrètes devrions-nous nous attendre après ces quelques années de réformes ? Sinon, à quels obstacles butaient les précédentes réformes du système comptable à Madagascar ? Face à l'évolution constante des normes IFRS, comment faudrait-il surmonter les retards accumulés ? Quels aspects du système comptable actuel devrions-nous reformer ? Partant de ces interrogations, nous avons formulé les hypothèses suivantes : *Primo*, (H1) : Les réformes de la comptabilité, que ce soit à Madagascar ou en Afrique, avaient pris du temps pour s'initialiser. *Secundo*, (H2) : Les matérialisations des réformes comptables étaient dépendantes de facteurs aussi bien exogènes qu'endogènes. *Tertio*, (H3) : La vulgarisation universelle des normes IFRS était déterminante pour les réformes comptables en Afrique et à Madagascar.

L'objectif de ce manuscrit étant d'évaluer la dynamique des réformes comptables entreprises à Madagascar, l'atteinte de cet objectif serait conditionnée par des approches autant holistiques et historiques que comparatives. Quant à la réforme proprement dite, nous devions exclure de nos investigations les formules de *transition* comptable généralement expérimentées dans les pays des ex-blocs soviétiques. En effet, le système comptable de Madagascar avait toujours été de type *Capitaliste* continental français, quoiqu'il connût furtivement quelques dérives au profit

de l'État entrepreneur *socialiste*. Désormais, la référence de normalisation choisie fut celle adoptée par les instances de normalisation internationale, et par rapport auxquelles les réformes avaient été opérées, puis évaluées. La méthodologie adoptée dans le cadre de ce travail s'inscrit dans une démarche constructiviste. Finalement, ce manuscrit sera structuré par une revue de la littérature et des cadres théoriques. Il s'ensuivra la méthodologie, les résultats et les discussions avant de le clore par une conclusion.

1. Revue de littérature et cadres théoriques

La logique qui nous avait guidé lors de la recension consistait à comparer le comparable, qu'il s'agisse de réformes comptables enregistrées en Afrique ou à Madagascar. En outre, les cadres théoriques résumeront la théorie néo-institutionnelle, dont celle de la convergence des pratiques ainsi que ses limites ; de même que la théorie de la contingence devant expliquer les influences des changements de variables sur les structures, en l'occurrence celles des *Plans comptables*. En sus, la théorie des systèmes permettra d'appréhender *les problèmes de complexité croissante et d'interactivité multiple entre les différents phénomènes étudiés* (Kitémo & Méreaux, 2016).

1.1. Revue de littérature

Les schémas des réformes successives opérées depuis des années dans les pays étudiés nous ont servi de points de repère quant à l'évolution et la dynamique de ces réformes comptables. Bien que différents sentiers puissent être empruntés par chacun d'eux avec leurs contraintes et leurs spécificités contextuelles, l'objectif commun serait l'édification de langage comptable commun pour *s'entendre et se comprendre* (Pigé & Paper, 2007). Si le point de départ était les années d'obtention de leurs indépendances respectives pour les pays africains avec les plans comptables 1947 et 1957, le point d'arrivée serait la normalisation de leurs comptabilités aux IFRS. À ce titre, nous allons nous intéresser aux pays utilisateurs actuel du SYSCOHADA et aux PCG de Madagascar.

D'un commun accord, tous les auteurs s'accordaient à dire que le point de départ de tout système comptable en Afrique et à Madagascar était le *Plan Comptable* français de 1947/1957. Ces *Plans Comptables* furent utilisés tels quels jusqu'en 1969, année à laquelle naquit le Plan Comptable OCAM pour l'Afrique à l'issue de la *Conférence* de Lomé en décembre 1969, et le *Plan Comptable* 1969 pour Madagascar (Décret N°69-002 du 7/01/ 1969). Cette première mutation fut motivée par plusieurs raisons dont le point commun se résumait à l'incomplétude des *Plans Comptables* 1947/1957 face aux besoins socio-économiques spécifiques de leurs pays d'adoption. En sus, la présentation *des faits économiques de l'entreprise sous forme synthétique*

dans un nombre limité de documents annuels (Causse, 1999) rendait impossible les analyses économiques (Hummel, 1989). Finalement, leurs adhésions dans des organisations communes exigeaient de revoir leurs plans comptables respectifs dans un souci d'unification des langages.

À partir de cette année 1969, les voies empruntées par chacun des pays ont quelque peu divergé. Le plan OCAM de 1969 et celui de Madagascar de la même année avaient dévoilé leurs limites et leurs mérites. Concernant le Plan OCAM, l'absence de *Tableau de financement* fut critiquée (Feudjo, 2010), (Bampoky, 2019). De plus, les différentes adaptations apportées à ce plan par chacun des pays membres l'avaient beaucoup transformé en une multitude de *Plans OCAM* (Bampoky, 2016). Il y avait de *l'hétérogénéité* dans l'application de ce plan (Gouadain, 2000), (Causse, 2002) car, *l'unité de façade s'est morcelée, et l'on assiste à des divergences qui vont s'accroissant* (Blin, 1995). De plus, la numérotation à deux *chiffres* fut qualifiée d'insuffisante face à la pluralité des opérations économiques, bien que le Plan OCAM ait laissé à chacun des pays la possibilité de l'étoffer à sa guise et dépendamment des spécificités contextuelles.

Le *caractère normatif limité* du Plan OCAM fut également souligné par le peu de principes empruntés à l'IASC dont la *continuité*, la *prudence* et la *permanence des méthodes* (Causse, 1999). En outre, l'unicité du bilan comme document de synthèse était critiquée dans la mesure où il ne traduisait pas les réalités économiques. Enfin, l'insuffisance d'éclaircissement entre les concepts d'*Activités Ordinaires* (AO) et *Hors Activités Ordinaires* (HAO) a été mal acceptée. Conçu initialement dans une optique étatique et patrimoniale, le Plan comptable OCAM avait délaissé les aspects gestionnaires du plan comptable, et se révélait à son tour inopérant pour les prises de décisions dans un environnement concurrentiel. Les informations comptables fournies par le Plan OCAM furent même qualifiées d'*inadaptées*, voire *déphasées* (Kitémo & Méreaux, 2016). Ces éléments serviront de comparatifs quant à l'évolution ou le dynamisme du système comptable de Madagascar par rapport à celui du continent africain.

Néanmoins, des innovations, qualifiées de révolutionnaires, ont aussi été apportées par le Plan OCAM. L'approche par les *Flux* permettait une reconstitution des mouvements d'*entrée* et de *sortie* des comptes d'une période donnée à l'aide du *Tableau de passage aux soldes des comptes patrimoniaux*. Ainsi conçue, cette approche dépassait la seule notion de *compte de stock* ou de *compte de situation patrimoniale* (Causse, 1989). L'approche par les flux dénote l'importance d'un rapprochement entre la Comptabilité Générale et Nationale, quoique l'hétérogénéité des *Plans OCAM* évoquée plus haut exigeait des adaptations spécifiques à chaque pays. L'usage de la Valeur Ajoutée (VA) à travers le *Tableau des Soldes Caractéristiques de Gestion* (SCG)

renforçait ce rapprochement (Castellino & Romelaer, 1988). Il y a lieu de remarquer que le *Plan OCAM* a été le premier à calculer la Valeur Ajoutée, *imité plus tard par le plan comptable français de 1982, puis le SYSCOA et le SYSCOHADA* (Gouadain & Wade, 2002). Enfin, le *Plan OCAM* mettait en exergue le critère financier. Les tableaux des flux proposés auraient permis de faire des *analyses financières assez correctement et facilement* (Bampoky, 2019). De plus, le classement par « nature » des charges et des produits répondait aux critères de la Comptabilité Nationale.

Il fut un moment où l'ancien *Plan OCAM* arriva à ses termes et devait être remplacé par le *Plan Comptable OHADA* qui entra en vigueur pour la première fois en septembre 1995¹ (Gouadain & Wade, 2002). L'*Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires* (OHADA), créée par le traité de Port-Louis le 17 octobre 1993 qui impliquait au départ quatorze pays (*actuellement 17 pays*) est une organisation internationale d'intégration juridique entre les États membres. En agissant ainsi, ils voulaient *harmoniser et moderniser* leurs législations pour la *sécurité juridique et judiciaire* des investisseurs et des entreprises². Le site de l'organisation rapportait pour l'occasion que la *chute drastique des investissements en Afrique* était imputable à cette *insécurité juridique et judiciaire*. En ce qui concerne notre manuscrit, nous n'allons pas nous immiscer dans les aspects juridiques des *Actes Uniformes* qui régissaient l'OHADA, car ils dépassent largement les domaines de notre compétence. Nous nous sommes limités à ses volets comptables. Notons aussi que la normalisation du droit comptable au sein de l'OHADA n'était pas une fin en soi. Elle s'inscrit aussi dans une volonté de développer un *marché intégré et vaste* afin que l'Afrique devienne un « pôle de développement ». À ce titre, *la comptabilité est bien une arme dans la compétition économique mondiale* (Causse, 2002).

À l'instar du *Plan OCAM*, le *Système Comptable OHADA* avait également ses mérites. Il offrait la possibilité pour les entreprises d'opter soit pour un *Système normal*, soit un *Système allégé*, soit un *Système minimal de trésorerie* (Gouadain & Wade, 2002). Cette éventualité n'existait pas du temps de l'OCAM qui ne prévoyait qu'une présentation unique. En outre, pour améliorer la *transparence* et l'*image fidèle* des comptes, le *Plan OHADA* exigeait un bilan, un compte de résultat et des états annexés. De plus, se nourrissant des innovations de l'OCAM en termes de comptabilité des *Flux*, il était obligé de dresser un *tableau de financement* à titre d'état financier *obligatoire* intitulé TAFIRE (*Tableau Financier des Ressources et des Emplois*). En matière de principes comptables, l'IASC fut une source d'inspiration pour l'OHADA qui a

¹ <https://www.ohada.com/l-ohada/presentation-de-l-ohada.html> - Consulté le 1er juillet 2023

² Idem.

emprunté à celui-ci huit principes formels contre trois seulement durant l'ère OCAM. Malgré ces innovations, les degrés d'appropriation du *Système Comptable* par les pays membres étaient variés. Pourtant, sa généralisation parmi les États membres s'effectuait sans *heurts* (Gouadain & Wade, 2009).

En 2000, un nouvel *Acte Uniforme OHADA* fut adopté en y intégrant le *Plan SYSCOA* qui fut autrefois le référentiel comptable en vigueur dans les États de l'UEMOA (*Union Économique et Monétaire Ouest Africain*) depuis la publication du Règlement n° 04/96/ CM/UEMOA du 20 décembre 1996. Le nouveau *Plan comptable SYSCOHADA* entra en vigueur en 2001 suite au Règlement du 07/2001/CM/UEMOA et de l'Art.112 du droit comptable de l'OHADA. Enfin, une version révisée de l'*Acte Uniforme* du SYSCOHADA fut adoptée à Brazzaville le 26 janvier 2017 et publié au Journal Officiel de l'OHADA le 15 février de la même année. Il entra en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2018. Les objectifs affichés restaient les mêmes : *fournir une information financière fiable, pertinente, comparable et transparente aux utilisateurs internes et externes des états financiers. Puis, faciliter l'intégration économique et financière des pays membres de l'OHADA en harmonisant leurs règles comptables* (Waffeu, 2021). Le dynamisme du système comptable OHADA pourrait ainsi être évalué à l'aune de son évolution au fil des âges et servir de référence au système comptable de Madagascar.

1.2. Cadres théoriques

Par rapport à la complexité du sujet étudié, il nous était apparu judicieux de recourir à trois théories complémentaires pour bien l'appréhender. Il s'agit surtout de la théorie des systèmes, la théorie de la contingence et la théorie néo-institutionnelle sociologique.

1.2.1. Théorie des systèmes

La théorie systémique, *c'est concevoir le monde comme un tout* (Dutriaux, 2019)³. Inspirée par la cybernétique de (Wiener, 1948) quant à la *régulation entre le vivant et la machine*, et de la théorie générale des systèmes (Bertalanffy, 1968), la théorie des systèmes diffère de l'analyse cartésienne qui défend avant toute chose l'*art de l'ordre des raisons* (Timmermans, 1996). En effet, suivant cette logique *cartésienne*, l'analyse d'un phénomène consisterait à le découper en autant d'éléments analysables individuellement sans que des interconnexions entre les parties puissent être envisagées, et que le diagnostic final résulterait de l'agrégation des résultats isolés (*linéarité*). Pourtant, pour l'analyse des organisations humaines et sociales, contrairement aux logiques des sciences mathématiques, *le léviathan de l'organisation ne peut avaler l'individu*

³ <https://www.slate.fr/story/180270/theorie-systemique-von-bertalanffy-interactions-the-conversation> - 5/07/2023

sans sceller du même coup sa perte inévitable (Bertalanffy, 1968). Autrement dit, analyser un phénomène ou une organisation en dehors de son environnement systémique complexe induirait le chercheur en erreur, car le système comptable est un *phénomène complexe d'éléments en interaction* (Roig, 1970).

Quant au dynamisme de ce phénomène organisationnel et/ou social, (Easton, 1965) divisait la réalité en deux parties dont le *système politique* et l'*environnement* qui devait l'influencer. Le premier disposerait ainsi de deux bornes qui le relient au second, dont les *Inputs* (exigences et soutiens) et les *Outputs* (actions et décisions). Ces deux attributs permettent ainsi au *système* de mettre en œuvre deux principes, dont l'*ajustement* et la *cohérence* par rapport à l'*environnement*. Après un passage dans l'environnement, la réinjection des *Outputs* dans le système est nommée *feed-back loop*, amorçant du coup un nouveau cycle pourvu de nouveaux *réajustements* ou de nouvelles mises en *cohérence*. La perpétuation des cycles devrait entraîner le *développement* dudit système, soit par *autoconservation*, soit par *autoreproduction*. D'où, la dynamique du système comptable et le niveau de développement qu'il aurait atteint seraient enclenchés par l'*environnement* qui l'aurait contraint à se reconsidérer systématiquement. Par conséquent, le manque de dynamisme du système serait à la fois les causes et les conséquences de défaillances ou de ruptures cycliques.

1.2.2. Théorie de la contingence

Les théoriciens de la contingence mettaient en exergue les liens entre les caractéristiques de la structure d'une organisation avec des facteurs *contingents* dont la nature différait d'un auteur à l'autre. Ces facteurs dits *contingents* peuvent être internes ou externes à l'organisation, et ils influent sur la nature et l'évolution de chaque organisation. Par conséquent, deux ou plusieurs organisations dotées des mêmes structures d'organisation pourraient évoluer différemment en fonction de la nature et de l'importance des facteurs *contingents* auxquels elles s'exposaient. En d'autres termes, à des degrés et des natures variés de facteurs *contingents internes et externes* correspondraient des structures d'organisation différentes avec leurs propres objectifs et leurs propres modalités de fonctionnement. Désormais, *chaque organisation fonctionne de manière unique* dû à ces facteurs *contingents*.

Quant à ces facteurs *contingents*, (Woodward, 1965) faisait référence à la *technologie* utilisée (production *unitaire, de masse* ou *en continu*) qui devait influencer fortement la structure d'une organisation. La *stratégie* devait aussi être *en prise* avec la structure d'une organisation d'après (Chandler, 1962). La stratégie ainsi évoquée dépendait de l'ampleur des produits ou des centres

d'intérêts de l'organisation : *Unitary form & Multi-divisional form* (Aïm, 2012). En outre, l'*environnement* n'était pas en reste (Burns & Stackler, 1961). La nature *Stable* et *Instable* de cet environnement déterminait la *Structure* de l'organisation (*mécaniste & organique*). De plus, la tendance comportementale vers la *différenciation* ou l'*intégration* dans l'organisation fut mise en évidence par (Lawrence & Lorch, 1967). Finalement, la synthèse de ces différents facteurs de *contingence* fut faite par (Mintzberg, 1982) dans son ouvrage intitulé *Structure et dynamique des organisations*. Il y avait consigné comme facteurs *contingents* : l'âge et la taille, le système technique, l'environnement, le pouvoir et la stratégie (Aïm, 2012). Concernant la mutation de la comptabilité et ses facteurs de contingence, les facteurs *structurels* et *comportementaux* ont été aussi évoqués (Ngongang, 2020).

1.2.3. Théorie néo-institutionnelle sociologique

La comptabilité est l'essence du capitalisme économique moderne (Sombart, 1992). Pourtant, le social l'influence autant qu'elle l'influence en retour (Hopwood, 1983). Par conséquent, la comptabilité serait tiraillée entre les considérations économiques et sociales. La perspective néo-institutionnelle venait ainsi à point nommé (DiMaggio & Powell, 1991). Cette théorie mise sur l'homogénéisation des pratiques due à l'émergence de modèles organisationnels dominants (Huault, 2008). Cette homogénéisation croissante fut schématisée en quatre phases (DiMaggio & Powell, 1991). Avant tout, la notion de *Champ organisationnel* fut placée au centre de cette perspective néo-institutionnelle. C'est le *résultat d'un ensemble varié d'activités provenant de diverses organisations et définit un domaine reconnu de vie institutionnelle* (Huault, 2008). En ce qui nous concerne, la *normalisation* de la comptabilité constitue ce *Champ organisationnel* dont le schéma d'institutionnalisation fut évoqué plus haut et détaillé ci-après : (DiMaggio & Powell, 1991).

- Phase 1 : une croissance des interactions organisationnelle dans le champ,
- Phase 2 : l'émergence des structures inter-organisationnelles dominantes et de coalitions,
- Phase 3 : une augmentation du niveau d'information à traiter,
- Phase 4 : la prise de conscience des participants de leur appartenance commune à un domaine d'activité.

Dès lors, il naquit, sous les pressions institutionnelles et celles des acteurs, une convergence des comportements entre des organisations appartenant au même Champ. En effet, cette pression résulterait de la prise de conscience d'une *forme de rationalité collective propre au Champ* (Huault, 2008). Cette convergence structurelle et culturelle entre les organisations appartenant au même Champ ainsi que l'homogénéité de leurs produits furent qualifiées d'*Isomorphisme*

Institutionnel au sens du néo-institutionnel (DiMaggio & Powell, 1983). Les auteurs en question avaient décrit l'*Isomorphisme normatif*, l'*Isomorphisme mimétique* et l'*Isomorphisme coercitif* comme les *fondements de ce processus d'institutionnalisation* (Huault, 2008). En ce qui nous concerne, la tendance actuelle à l'institutionnalisation de la normalisation comptable s'inscrit dans cette logique néo-institutionnelle de DiMaggio et Powell de 1983. Néanmoins, l'exception qui devrait confirmer la règle réside dans les différences de degré d'institutionnalisation malgré les pressions institutionnelles de leur champ d'appartenance et celles de la société. Ce serait le cas entre Madagascar et l'Afrique face à la mondialisation des normes comptables.

2. Matériels et méthodes

L'axe de recherche à quoi nous nous étions accrochés depuis un certain temps a été focalisé sur les déterminants de l'évolution du système comptable à Madagascar depuis l'époque coloniale jusqu'à aujourd'hui. Plusieurs facteurs auraient été préalablement attribués à cette évolution, dont la prééminence donnée par l'administration coloniale aux comptabilités militaires et publiques, induisant ainsi une transplantation tardive de la comptabilité d'entreprise. De plus, l'éducation comptable n'aurait servi qu'à doter l'administration coloniale et les colons de personnel destiné à leurs causes. En outre, la bureaucratie comptable aurait longtemps servi des objectifs fiscaux, de répression et de politique d'écroulement en faveur d'une élite indigène sans que l'outil ait été vulgarisé à des fins gestionnaires et de promotion de l'entrepreneuriat. Avec l'indépendance, la comptabilité fut subordonnée aux divers programmes de développement des régimes politiques successifs à Madagascar. Son développement récent fut dicté par la nécessité d'intégrer le pays à l'économie mondiale, mais dont l'avancée demeurerait mitigée en comparaison avec la réalité africaine et mondiale. Pourquoi ?

C'est à cette optique de recherche que nous nous sommes attelés pour discerner les déterminants de la dynamique des réformes comptables entreprises à Madagascar par rapport à l'Afrique en général et le reste du monde en particulier. Madagascar et l'Afrique avaient un point de départ commun en matière de réforme comptable dont le PCG français de 1957. En usant d'approches comparatives, rétrospectives et holistiques, nous voulions évaluer les performances de chacun en termes de *réalisations* d'une part, et d'identifier les avantages ainsi que les obstacles liés à leurs dynamismes respectifs, d'autre part. Les étapes associées à la réalisation de cette étude correspondent aux moments forts vécus par ces pays dont respectivement l'obtention de leurs indépendances, leurs volontés d'intégration régionale avec ses diverses facettes (*économiques, juridiques*), l'avènement des IFRS en Europe depuis 2005 avec ses retombées à Madagascar et

en Afrique, et la récente globalisation de l'économie mondiale avec ses exigences accrues en termes de normalisation du système comptable.

Pour chaque étape précitée, nous avons affiné les hypothèses énoncées antérieurement. (H1) : L'obtention de l'indépendance ne s'était pas directement traduite par une rénovation du système comptable à cause du lourd héritage institutionnel et des priorités d'émancipation. (H2) : Les volontés d'intégration régionale exigeaient d'aplanir les divergences juridico-politiques et d'unifier les objectifs au profit de la nouvelle communauté économique. Le cas échéant, les pays les mieux intégrés seraient les plus aptes à rénover leurs systèmes comptables. (H3) : L'adoption par l'ex-puissance colonisatrice des normes IFRS fut un événement déclencheur de la normalisation comptable en Afrique. Cette tendance *mimétique* fut par la suite amplifiée par les exigences accrues de la globalisation de l'économie mondiale. Pour valider ou infirmer ces trois hypothèses, nous allons considérer quatre points dont, *primo*, l'évolution des intégrations économiques régionales ainsi que les systèmes comptables qui en avaient découlé. *Secundo*, les contraintes imposées par les bailleurs de fonds avaient eu des répercussions sur les systèmes comptables. *Tertio*, les décisions politiques avaient influé sur leur évolution. *Quarto*, les aspects techniques des modifications ont été analysés.

La documentation utilisée dans le cadre de ce travail regroupe à la fois la littérature publiée sur Madagascar et l'Afrique, notamment sur l'OCAM, l'OHADA et le SYSCOHADA. La majorité d'entre elles sont constituées de Revues et de Rapports techniques émanant des États et de leurs principaux bailleurs de fonds. Les thèmes abordés étaient aussi riches que variés. Ils avaient concerné à la fois les *déterminants* des réformes et les *difficultés de normalisation comptables*, la nature des *réformes apportées* et leurs *impacts* respectifs, et la convergence des normes nationales vers les normes IFRS. Nous devons également analyser les versions électroniques et physiques des plans comptables édités en Afrique et à Madagascar. Enfin, les œuvres portant sur les théories citées dans ce manuscrit ont été mobilisés. En outre, étant donné l'ampleur des tâches à accomplir et l'étendue des domaines à observer, nous devons faire appel à d'éminents collègues spécialistes dans leurs mentions respectives telles l'histoire, l'économie, la sociologie des organisations et le droit. Évidemment, notre domaine de prédilection étant la gestion et la comptabilité, la prétention de tout connaître n'aurait nullement effleuré notre pensée.

3. Résultats

Nos résultats seront présentés d'après l'ordre des hypothèses préalablement énoncées afin de ne pas nous perdre dans nos démarches. *Primo*, hormis le fait que le plan comptable français de

1957 soit considéré comme le point « zéro » de toute activité de normalisation, le premier *Plan* comptable local avait attendu douze années pour voir le jour en 1969, que ce soit à Madagascar ou en Afrique. *Secundo*, l'adhésion des pays dans une communauté économique était un facteur de convergence des pratiques due tant à l'unification des objectifs qu'à l'aplanissement de leurs contradictions. *Tertio*, l'institutionnalisation de la normalisation comptable devient la panacée de l'exclusion financière et économique de l'Afrique et de Madagascar.

3.1. Des départs d'un renouveau comptable qui tardent à sonner

Le point « zéro » de la réforme comptable pour Madagascar et l'Afrique francophone était sans doute le *Plan* comptable français de 1947/1957. Celui-ci coïncidait avec l'avènement de leurs indépendances dans les années 1960. Le Ghana, ancienne colonie britannique, inaugurait l'ère des « Soleils des indépendances »⁴ en mars 1957 (Goerg, et al., 2013). Il fut suivi par la Guinée francophone en octobre 1958. Pourtant, ce fut en 1960 que la majorité des pays d'Afrique et de Madagascar obtinrent leurs indépendances qui furent aussitôt marquées par beaucoup d'espoirs et de promesses, d'enthousiasmes et d'optimismes mais aussi de *tensions, d'ambiguïtés et de complexités*, voire de *conflits à venir* (Goerg, et al., 2013). Il s'agissait d'autant de facteurs qui retardaient la naissance du nouveau *Plan comptable* en Afrique et à Madagascar. Néanmoins, il subsistait d'autres raisons spécifiques à chaque pays que nous ne manquerons pas d'aborder.

3.1.1. Perdurer une logique de Communauté et de paternalisme

À l'exception de la Guinée qui annonça sa rupture avec la France en déclarant son indépendance subite en 1958, la plupart des pays nouvellement indépendants évoluaient déjà sous l'ombre de la France avec la création d'une *Communauté française* pour les colonies depuis la loi-cadre Defferre n°56-619 du 23/06/1956. Cette loi prévoyait déjà une certaine autonomie « *effective* » pour l'ensemble des territoires de l'AOF (*Afrique-Occidentale française*) regroupant huit colonies françaises entre 1895 et 1958, de l'AEF (*Afrique-Équatoriale française*) instauré entre 1910 et 1958, et de Madagascar. Loin d'être de simples fédérations de représentativité à l'égard de la France, de grandes transformations devaient s'opérer en leurs seins, dont la façon de gouverner les colonies, les pratiques électorales et l'africanisation de leurs cadres politiques. Réunies en Grand Conseil, ces fédérations étaient impliquées sur les actions du FIDES (*Fonds d'Investissement et de Développement Économique*) et sur les aspects socio-économiques des pays concernés.

⁴ Célèbre roman d'Ahmadou KOUROUMA publié en 1968 par les Presses de l'université de Montréal.

Cette emprise de l'ex-puissance coloniale sur les pays nouvellement indépendants avait perduré pendant des décennies de colonisation, avant d'être reprise dans le cadre des premiers accords de coopération après l'indépendance. L'adage de ce premier accord de coopération était de *faire fructifier* cet héritage communautaire *sans aliéner la liberté de l'un ou de l'autre*, mais lequel ? S'agit-il de la subordination des intérêts des pays en voie de développement à ceux de la France ou inversement ? Une lecture sommaire de l'accord de coopération du 27 juin 1960 entre la France et Madagascar nous indiquait une emprise française autant sur la politique que juridique, du moins dans un premier temps, faute de cadres administratifs et techniques locaux dotés des compétences requises. L'accord stipulait de *promouvoir, dans de très nombreux domaines, une harmonisation des politiques et des législations* (Conac & Feuer, 1960). Le cas échéant, il n'était pas étonnant que ce soit le droit comptable français (*Plan Comptable* 1957) qui soit utilisé après l'indépendance, et ce, durant la durée du premier accord de coopération (1^{ère} République).

L'Enseignement Supérieur était sous la coupe de la France qui y avait investi énormément de budget, notamment à l'Université de *Tananarivo*. La prise en charge de la totalité de son budget par la France ainsi que la présence des enseignants français dépêchés sur place, de même que l'alignement systématique des programmes de formation à ceux de la France ne pouvait que susciter l'interrogation quant à la réalité de l'indépendance de Madagascar. Notons que la grève estudiantine de 1972 avait mis fin à cette première République. Si la formation des élites locales manquantes ne pouvait se faire que par l'enseignement universitaire dans les domaines clefs, les nouveaux cadres qui en étaient issus ne pouvaient être qu'à l'image de leurs formateurs. Le même constat se vérifiait en matière de législation commerciale appliquée dans l'île. L'accord de coopération comportait *l'engagement des deux Républiques de prendre toutes dispositions en vue d'harmoniser leurs législations commerciales respectives* (Conac & Feuer, 1960). Dans ces conditions, ce ne fut pas étonnant que le Code de Commerce napoléonien de 1807 ait été appliqué dans l'île jusqu'en 1999 (*Loi n° 1999-018 du 2 août 1999*).

Dans la mesure où la comptabilité fut toujours utilisée en tant qu'instrument de *droit*, le poids de l'héritage institutionnel français pesait lourdement sur son évolution et son dynamisme. Sans être naïf, nous aurions trouvé *des manifestations discrètes, mais effectives de l'existence de la Communauté et de son esprit* à travers l'accord de coopération. Singulièrement, un nouveau *Plan comptable* fut publié en 1969 à Madagascar et l'Accord de Coopération entre la France et Madagascar fut renouvelé en 1973.

3.1.2. Intégrations Communautaires sur fond de rivalités fratricides

En Afrique, la situation présentait d'autres particularités comparativement à Madagascar qui se singularisait par son insularité. Au lendemain de leurs indépendances respectives, les débats étaient tiraillés entre la pérennisation des anciennes fédérations AOF et AEF qui s'incarnaient en l'OCAM, d'une part et la création d'une Afrique autour de l'OUA (*Organisation de l'Unité Africaine*) qui naquit le 25 mai 1963 à Addis-Abeba, d'autre part. Hormis cette rivalité entre l'Afrique dite *francophone* et l'unité africaine, il y eut aussi des rivalités internes au sein même de l'OCAM, rivalités attisées par des malentendus et des divergences *politico-idéologiques* et dont les conséquences étaient dramatiques tels l'*assassinat*, les *coups d'État*, les *complots* (Ody, 2012). Incontestablement, *l'unité de façade s'est morcelée, et l'on assistait à des divergences qui s'accroissaient* (Blin, 1995). Ces facteurs endogènes aboutissaient à son *effritement*, tandis que les facteurs exogènes étaient la cause de sa *disparition* après vingt années d'existence en 1985. Néanmoins, le but recherché à travers ces rappels historiques étant l'étude de la réforme comptable, nous allons aussi nous focaliser sur l'importance de la législation, le commerce et la comptabilité qui en dépendait.

La genèse et le destin de l'OCAM n'avaient pas été simples. Conscients de la nécessité d'unir leurs forces en se solidarisant après plusieurs années de divisions coloniales, les ex-AOF/AEF avaient décidé de créer l'*Office Africain et Malgache de Coopération Économique* en mars 1961, et qui était ensuite rattaché à l'UAM (*Union Africaine et Malgache*) nouvellement créée le 7 septembre 1961 à Tananarive (ou *Antananarivo*). Cette UAM devait initialement s'occuper de *la politique extérieure, de la coopération entre ses membres afin de renforcer leur solidarité, d'assurer leur sécurité collective, d'aider à leur développement, de maintenir la paix en Afrique, à Madagascar et dans le monde* (Ody, 2012). Mais, elle avait aussi *pour but de développer la coopération économique, sociale, culturelle et politique entre les anciennes colonies françaises* (Perspective Monde, 2023). Or, les questions relevant de la politique communautaire furent les prérogatives de l'OUA.

Par conséquent, les membres de l'UAM devaient changer de politique, et transformer l'UAM en UAMCE (*Union Africaine et Malgache de Coopération Économique*) à l'occasion de la conférence de Dakar en mars 1964. La *Charte* de cette nouvelle organisation devait être signée à Nouakchott (Mauritanie), mais en lieu et place, et contre toute attente, fut créée officiellement l'OCAM (*Organisation Commune Africaine et Malgache*) le 12 février 1965. La Charte de cette nouvelle organisation avait été signée le 27 juin 1966 à *Tananarive*. L'OCAM fut assignée d'une nouvelle *mission : renforcer la coopération et la solidarité, accélérer leur développement*

politiques, économiques, social, technique et culturel (Ody, 2012). Elle devait aussi hériter de quatre conventions de l'ex-UAM dont les *textes concernant l'établissement et la circulation des personnes, la représentation diplomatique, la coopération en matière de justice, et l'assistance inter-États* (Decraene, 1966).

De tous les attributs des missions OCAM, la coopération économique-juridique et la solidarité étaient au centre des préoccupations. La France se proposait dès lors d'appuyer les pays membres qui manquaient *probablement* d'expertise en la matière, notamment en matière de projets de développement à *coûts exorbitants* (Hummel, 1989). Parmi de tel projet figurait la conception de *Plans comptables* nationaux propres à l'OCAM, d'autant plus que cette organisation fut devancée par la Tunisie avec son *Plan comptable* de 1967 (Khouatra, 2014). Le cas échéant, un groupe composé d'experts africains assistés d'experts français se mirent à l'œuvre pour donner naissance au *Plan OCAM* avec ses *innovations majeures* (Pérochon, 2000). Le *Plan OCAM* vit le jour en 1969 et fut adopté en janvier 1970 par les Chefs d'États de l'OCAM. Il fut ensuite introduit dans les États membres en 1972 et révisé en 1979 (Bampoky, 2019). L'Organisation fut dissoute d'un commun accord par ces huit membres restants le 23 mars 1985 lors de son 12^e sommet à Lomé (Ody, 2012). Finalement, les rivalités fratricides attisées par des ambitions plus que divergentes des membres de l'OCAM, qui subissait de surcroît les attaques extérieures des *adeptes du panafricanisme*, furent l'une des causes du retard dans la publication du *Plan OCAM*. Tout cela pour perpétuer l'influence française dans la zone contre toutes entités jugées hostiles.

3.2. Du programme d'ajustement structurel à l'intégration juridique

Le *Programme d'Ajustement Structurel* (PAS) était déterminant dans la réforme comptable à Madagascar, réforme qui avait abouti à la publication du *Plan Comptable Général* 1987 (Décret n°87.332 du 17/09/1987). Par contre, la publication du *Plan Comptable OHADA* en 1995 fut liée au dessein de l'espace OHADA dont la vocation primaire demeurait l'intégration juridique des pays qui en sont membres.

3.2.1. Plan comptable malagasy issu de la libéralisation économique

Le plan comptable français de 1957 fut longtemps utilisé à Madagascar jusqu'à ce que le FMI (*Fonds Monétaire International*) et la Banque Mondiale lui imposent le 1^{er} PAS (*Programme d'Ajustement Structurel*) au début des années 1980. Dans ce contexte, le FMI s'affaira à rétablir la stabilité macroéconomique et financière de l'île, affaiblie par les conséquences néfastes des *Investissements à Outrance* (IO) et les précédentes nationalisations des intérêts étrangers. Par contre, la Banque Mondiale devait financer les réformes occasionnées par cette *libéralisation*

de l'économie tout en luttant contre l'extrême pauvreté qui fut provoquée par le PAS. En effet, la Banque Mondiale se caractérisait par des perspectives de développement à plus long terme. La réhabilitation des entreprises privées qui devenaient de plus en plus nombreuses grâce au 3^e Code des investissements de 1985 (Loi N°85-001 du 18/06/1985), ainsi que l'exécution du *Plan Quinquennal* de 1986 autour de l'autosuffisance alimentaire et l'agriculture, étaient à l'origine du *Plan Comptable Général* de 1987 et de tous les espoirs qu'il représentait. En effet, *la survie des PME dépend, en partie, de la qualité des outils de gestion dont elles disposent*, dont la comptabilité (Lufuma, et al., 2020).

Ce *Plan comptable* 1987 de Madagascar devait être une réplique du *Plan comptable* français de 1982 qui, lui aussi, se servait des atouts du *Plan OCAM* de 1969, mais en l'améliorant. Même si Madagascar avait quitté l'organisation en 1973, l'héritage laissé par l'OCAM transparait à travers les grandes lignes de ce nouveau *Plan comptable* 1987, et auquel s'ajoutent les marques du *Plan comptable* français de 1982. En termes de *Flux* par exemple, le *Plan OCAM* avait initié des tableaux qui dénotaient *l'importance économique des totaux des mouvements débiteurs et créditeurs* sans aller jusqu'au *Tableau de financement*. Le *Plan Comptable Général* français de 1982 avait mis en relief un tableau de financement *fonctionnel* (Première partie : *Tableau A* et Deuxième partie : *Tableau B*), et qui a été ensuite repris par le PCG malagasy de 1987 (Première partie : *Tableau de Financement* et Deuxième partie : *Tableau de financement de l'exercice*).

En outre, si la comptabilité OCAM exigeait la production de trois types d'états comptables dont *Le tableau des soldes caractéristiques de gestion*, *Le tableau de passage aux soldes des comptes patrimoniaux*, et *Le bilan (et l'annexe du Bilan)*, le PCG français de 1982 avait par contre prévu comme Documents de synthèse *Le Bilan*, le *Compte de résultat* et l'*Annexe*. Le PCG malagasy de 1987 prévoyait un *Bilan*, deux comptes de résultat (*sous forme de tableau et sous forme de liste* : *Tableau des grandeurs caractéristiques de gestion*), les *comptes de classes 8 et 9*, le tableau de financement et les annexes. Puisque le PCG français de 1982 a été le résultat d'une *refonte imposée par la quatrième directive de la Communauté européenne* quant à l'obligation de respecter certaines règles de présenter des comptes et des documents de synthèse, calquer le PCG 1987 sur ce modèle lui faisait faire des économies de temps et d'argent tout en faisant un grand bond en matière de normalisation comptable internationale. D'où, la légère avancée de Madagascar en matière de normalisation comptable internationale par rapport à l'Afrique. En sus des éléments précités de similitude entre le PCG français de 1982 et celui de Madagascar de 1987, il convient de noter d'autres points de ressemblance.

En commençant par la numérotation des comptes, l'ancienne numérotation à deux chiffres du *Plan OCAM* fut abandonnée par le PCG français de 1982 au profit d'une numérotation à trois chiffres, en supposant qu'elle *ne pouvait pas s'adapter à la mondialisation de l'économie* à cause de son caractère synthétique. Cette numérotation à trois, voire quatre chiffres fut adoptée par le PCG 1987. Quant à la distinction entre charges d'exploitation et hors exploitation, déjà inscrite dans le *Plan OCAM* de 1969, les mêmes concepts furent adoptés par le PCG français de 1982 et celui de 1987, en sus des concepts de charges et de produits *exceptionnels*. Dans les deux *Plans*, les notions d'AO (*Activités Ordinaires*) et d'HAO (*Hors Activités Ordinaires*) ne furent pas clairement explicitées. Notons que le *Plan OCAM* avait beaucoup innové en réalisant le rapprochement entre la Comptabilité nationale et la Comptabilité privée à travers la V.A (*Valeur Ajoutée*) ainsi que la taxe correspondante. Elles étaient adoptées par le PCG de 1982 et par le PCG de 1987 à l'exception du fait que la TUT (*Taxe Unique sur les Transactions*) se substitua à la TVA (*Taxe sur la Valeur Ajoutée*). La TUT était une taxe non récupérable. Cette particularité de la TUT avait obéi aux contraintes d'assainissement de la finance de l'État qui s'inscrivait toujours dans le cadre du PAS.

3.2.2. Plan comptable africain dû à l'harmonisation du droit des affaires

Nous avons cité plus haut que la mise en place du *Plan Comptable OHADA* fut d'abord initiée dans le cadre du traité portant le même nom et qui fut ratifié le 13 octobre 1993 à Port-Louis (Île Maurice). Ce traité entra en vigueur en septembre 1995 et devrait concerner à sa création seize⁵ pays dont huit États de l'UEMOA (*Union Économique et Monétaire Ouest Africaine*) et six États membres de la CEMAC (*Communauté Économique et Monétaire d'Afrique Centrale*). Pourtant, la BCEAO (*Banque Centrale des États de l'Afrique de l'Ouest*) avait travaillé sur un projet commun de règlements relatifs au droit comptable concernant les pays de l'UEMOA, et ayant abouti au *Plan SYSCOA* institué par le règlement n°04/96/CM/UEMOA du 20/12/1996. Puisque ce référentiel comptable s'était conformé à l'*Acte Uniforme* de l'OHADA, il obtient de cette dernière son aval et le *Plan SYSCOA* entra en vigueur dans les Pays de l'UEMOA le 1^{er} janvier 1998.

Quant aux autres États non-membres de l'UEMOA, notamment ceux de la CEMAC, ils avaient continué d'utiliser le *Plan OCAM* à multiples variantes. Néanmoins, face à l'avènement du *Plan comptable SYSCOA*, l'Organisation OHADA devait l'intégrer grâce au nouvel AUDCIF (*Acte Uniforme relatif au Droit Comptable et à l'Information Financière*) le 24 mars 2000, mais

⁵ Aujourd'hui, l'OHADA compte 17 États membres. <https://www.ohada.com/> - Consulté ce 5 juillet 2023

qui entrerait en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (Bampoky, 2016). Désormais, le SYSCOHADA était devenu l'unique référentiel comptable applicable par tous les pays membres de l'OHADA. Ce *Plan SYSCOHADA* fut ensuite révisé par l'AUDCIF du 26/01/2017. Notons que cet AUDCIF établit *les normes, le plan des comptes, les règles de tenue des comptes, de présentation des états financiers et de l'information financière*⁶. En résumé, l'initiative du *Plan SYSCOHADA* devait revenir à l'ensemble des États membres de l'OHADA qui se manifestent communément à travers leurs AUDCIF. De plus, la convergence comptable du SYSCOHADA vers les normes internationales devait procurer à l'Afrique plus d'intégrations économiques et financières pour le développement du Continent.

Quant au dynamisme des réformes comptables en Afrique, nous avons constaté qu'il a fallu attendre une décennie pour qu'une nouvelle organisation communautaire puisse voir le jour. En effet, si l'OCAM a été dissoute en 1985, l'OHADA n'avait pris le relais qu'en 1995. D'ailleurs, par rapport à l'AUDCIF relatif à l'adoption du *Plan SYSCOHADA* en 2000, quinze années ont été nécessaires pour unifier le système comptable dans l'espace OHADA depuis l'OCAM, pour quelles raisons ? Entre-temps, les pays du CEMAC avaient toujours utilisé le *Plan OCAM* avec différentes variétés dépendamment de leurs exigences respectives sans parvenir à une certaine unification comptable. Cette pluralité des *Plans comptables* les éloignait forcément de l'unité attendue et causa des retards par rapport à la concrétisation du *Plan OHADA* en lui-même. Or, contrairement à eux, les pays de l'UEMOA s'étaient concertés via leurs banques d'émissions respectives pour unifier leur système comptable. D'où le *Plan SYSCOA* qui entrerait en vigueur en janvier 1998. Ce dernier *Plan* fut une aubaine pour l'OHADA qui s'en était approprié *sans heurts* (Gouadain & Wade, 2009). D'ailleurs, son adoption procurait à l'OHADA des économies d'efforts et bénéficiait gratuitement des acquis du SYSCOA. Par conséquent, grâce à ce nouveau *Plan* communautaire, le système comptable OHADA s'était remis sur le rail de la normalisation comptable depuis 2001, soit seize années après l'OCAM et treize années après le PCG 1987 de Madagascar.

Quoiqu'accusant un certain retard par rapport au système comptable de Madagascar, le *Plan OHADA* devait probablement *reculer pour mieux sauter*. Cette prise de conscience fut réveillée par les pulsions communautaires exigées entre autres par les bailleurs de fonds à l'occasion des PAS, des DCPE et des DSRP. Bien que les fonds issus de ces programmes soient *publics* et par conséquent n'agissaient en rien sur le *marché*, ils avaient permis de mettre en place les cadres

⁶ <https://ohada.com/uploads/actualite/3587/presentation.pdf> - Consulté ce 10 juillet 2023.

indispensables à la promotion des capitaux privés et au développement économique-financier. Supprimer les barrières commerciales pour dynamiser les échanges commerciaux, harmoniser les réglementations communautaires pour plus de synergies en faveur des marchés communs, *construire un langage comptable unique et harmoniser les pratiques comptables africaines* avec les normes IFRS sont autant de facteurs qui devaient motiver l'évolution du système comptable africain. Enfin, que ce soit la CEMAC (1994) ou l'UEMOA (1994), l'intégration économique et monétaire des pays de l'OHADA au sein de ces organisations aurait contribué au dynamisme de la réforme comptable dans cette région grâce aux contraintes imposées par les PAS, DCPE et les DSRP menés durant ces périodes.

4. Discussions

Afin de ne pas nous égarer dans nos écrits, nous allons soumettre nos résultats par rapport aux théories évoquées dans notre cadre théorique tout en nous rappelant la problématique de ce travail : *Le système comptable de Madagascar aurait-il manqué de dynamisme au point d'être incapable d'adopter les réformes requises par la normalisation comptable internationale ?* Le cas échéant, quelles en seraient les raisons et quelles solutions adopter ? Alternativement, nous allons user des théories systémiques, celle de la contingence et du néo-institutionnalisme.

4.1. Discussions par les approches systémiques et contingentes

Si la théorie des *Systèmes* concevait le monde comme un tout (Dutriaux, 2019), la comptabilité en ferait partie intégrante et ne pourrait que subir continuellement et inévitablement les frasques de ce monde en quête de profits. Comme le cita William Burroughs (1997), *Sans frictions, sans conflits, n'importe quel système s'arrêtera*. Isolant le système comptable de son environnement, celui-ci s'y interconnecte par la voie de ses *Inputs* (Exigences et sanctions) et de ses *Outputs* (Actions et décisions). Les passages récurrents des cycles permettraient des *ajustements* et des *mises en cohérence*, aboutissant soit à l'*autoconservation*, soit à l'*autoreproduction* à la manière de (Giddens, 1984) quant à sa théorie de la structuration. Les *Inputs* représentaient les attentes émanant des multitudes d'acteurs et d'organisations qui formeraient le *Champ organisationnel* (Huault, 2008). Cette multitude serait le résultat de l'intégration à des espaces économiques et financiers plus vastes que celui d'un État qui ne pourrait se suffire à lui-même. L'adhésion à l'OCAM aurait donc permis d'élargir le *Champ organisationnel* de Madagascar et celui de ses États membres et elle devrait augmenter progressivement le *Stock cumulé* de leurs exigences respectives. Au-delà d'un certain niveau d'exigences, des *Outputs* devraient s'en dégager. Par contre, en deçà d'un seuil déterminé d'exigences par rapport au *Champ organisationnel*, les *Outputs* tarderaient à se manifester et à se concrétiser.

Pour Madagascar, la persistance de l'emprise coloniale sur l'économie du pays et les prises des décisions dans les hautes sphères étatiques auraient rendu cette intégration à l'OCAM comme un moyen pour perpétuer la domination économique et politique française dans la sous-région, aux côtés des anciennes AOF et AEF. Elle consistait également à faire blocus à l'avancée du communisme et des États-Unis dans l'île. En effet, les États-Unis se proposaient même de financer à l'époque du Président de la 1^{ère} République « Tsiranana » son *Plan de développement quinquennal* de 1964 à 1968. A priori, l'ancrage français du FIDES l'aurait remporté sur les Américains et les autres pays de l'OCAM. Par conséquent, l'adhésion à l'OCAM ne pouvait pas encore institutionnaliser l'unité des systèmes comptables, d'autant plus qu'à l'interne, des dissensions devaient saper cette unité espérée. Le *Champ organisationnel* propre à Madagascar se limita alors à lui-même, à la France et à l'OCAM titubante. L'*Intégration* avec l'Afrique étant encore marginale, l'*Output* manifesté par la publication d'un Plan comptable tardaient à se manifester de la même manière que celui de l'Afrique. Le *peu d'éléments en interaction* (Roig, 1970) de ce *Champ organisationnel* n'aurait pas pu susciter la réforme du système comptable *malagasy* qu'en 1969, soit douze ans après le Plan comptable français de 1957 et neuf années après l'obtention de l'indépendance.

Pour l'Afrique, malgré l'OCAM et l'apparente intégration des pays membres au sein de cette organisation, l'insuffisance manifeste de coordination et le lent apprentissage d'une intégration de façade n'auraient pas permis de constituer un véritable *Champ organisationnel* en termes de *domaine reconnu de vie institutionnelle* (Huault, 2008), telle la comptabilité. La concertation étant insuffisante entre les États membres aurait malgré tout abouti au *Plan comptable* de 1969. Même si l'empreinte française transparaît dans ce *Plan comptable* OCAM de 1969, il différait de celui de Madagascar dans la mesure où il servait de cobaye à la France qui voulait améliorer leur propre système comptable qui parut en 1979 et en 1982. De plus, des priorités géopolitiques devraient indubitablement motiver les agissements français derrière la nouvelle OCAM, face à l'Afrique anglo-saxonne et la tendance *panafricanisme*.

Outre ces facteurs qui devaient retarder l'avènement du nouveau système comptable OCAM, d'autres facteurs auraient par contre pu l'accélérer, dont l'apparition des premiers *Systèmes d'exploitation* OS⁷/UNIX en informatique. Cette *Nouvelle Technologie* de l'*Information* et de la *Communication* (NTIC), soulignée par (Woodward, 1965) comme facteur de contingence, aurait pu influencer la réforme comptable face aux besoins de codification exigés par la Statistique

⁷ Operating System : Système d'exploitation.

nationale et l'informatisation de la comptabilité. De plus, en politique, De Gaulle devait quitter la présidence de la République française en avril 1969 à la suite de son échec au référendum, libérant ainsi l'Afrique du joug néocolonialiste. Le début des travaux inhérents à la préparation du Plan OCAM faisait suite à la conférence des chefs d'États membres de l'organisation tenue à Niamey (Niger) en janvier 1968. Celle-ci fut suivie d'une autre conférence des statisticiens de l'OCAM tenue à Yaoundé (Cameroun) en octobre 1969. Le Plan OCAM fut adopté en 1970 puis introduit dans ses États membres en 1972. Madagascar l'avait adopté sous l'appellation de *Plan Comptable Général Malgache* par le Décret N° 69-002 du 7/01/1969, appliqué à compter de 1970 (Art.2, *alinéa* 2). En 1973, Madagascar quitta l'OCAM.

4.2. Discussions par l'approche néo-institutionnelle sociologique

Nous ne pouvons pas aborder le néo-institutionnalisme sociologique sans évoquer ses racines profondes, dont l'institutionnalisme en sciences sociales avec l'importance de la bureaucratie et le pouvoir des institutions dans la société. A priori, la force de cette *bureaucratie* résiderait dans ses aptitudes formelles d'imposer ses volontés en dictant les comportements et les attitudes à prendre conformément à des principes, des règles et des procédures préétablis. À charge pour leurs fonctionnaires de les faire respecter de gré ou de force. C'était ainsi que l'*institution* qui est représentée par la bureaucratie et ses fonctionnaires fut qualifiée de *Pouvoir* par les *Bureaux* (*bruna* : boîte & *kratéein* : être puissant). La *conformisation* ou l'*unification* dans les actes et les conduites d'organisations résulterait donc de la présence de cette structure bureaucratique influente et imposante, à la manière de (Weber, 1922), de (Taylor, 1911), etc. Les pratiques de cet institutionnalisme bureaucratique se manifestaient à travers les politiques étatiques et celles des bailleurs de fonds en matière de normalisation comptable. Néanmoins, avec l'intégration à d'autres institutions, son champ d'application s'était élargi et connu des ajustements répétés.

La théorie néo-institutionnaliste s'inscrit dans cet élargissement et place l'institution initiale au centre de plusieurs autres institutions qui constituent son environnement institutionnel. De plus, à l'inverse à la théorie *institutionnelle* qui s'intéressait aux caractéristiques *institutionnelles* de l'organisation et de son efficacité, la théorie néo-institutionnelle s'intéressait à la récurrence des actions aux fins d'*ajustements* et de *mise en cohérence*. Par conséquent, à force d'ajustements mutuels et réciproques, puis répétés, la tendance serait nécessairement à l'homogénéisation des structures et des pratiques pour se faire accepter par la communauté d'appartenance sans que son efficacité soit assurée (Asdal, 2011). L'adhésion à cette organisation communautaire ferait ressortir des visions *unifiée* et *rationnelle* d'une réalité que l'organisation s'efforcera dans le temps d'institutionnaliser, tout en l'améliorant graduellement.

L'adhésion de Madagascar à l'OCAM fut une opportunité pour Madagascar de partager avec cette communauté africaine un *Champ organisationnel* qu'est la comptabilité, avec ses forces et ses faiblesses. Seulement, les frictions internes à l'organisation constituaient un handicap qui mettait à mal son efficacité. Ces dernières auraient ralenti les rotations des cycles systémiques au niveau de ce *Champ organisationnel* qui était la normalisation comptable, ce qui retardait la sortie du *Plan* 1969 aussi bien à Madagascar qu'en Afrique. Par rapport à DiMaggio et Powell (1991) et ses quatre phases de croissance organisationnelle, le nombre restreint des acteurs qui étaient impliqués dans le processus de normalisation comptable à Madagascar ne pouvait pas générer suffisamment d'interactions positives au *Champ*. En effet, les parties prenantes étaient réduites au Ministère des Finances et à l'expertise française quant à l'héritage laissé par le *Plan comptable* 1957. Malgré l'abandon de l'OCAM en 1973, les expériences françaises en matière de *Plan comptable* 1979 et 1982 auraient profité à Madagascar pour la conception de son PCG 1987 (décret n°87-332). Même si un CSC (*Conseil Supérieur de la Comptabilité*) y fut créé en 1989 (décret n°89-161/*refonte* par le décret n°98-442), l'institutionnalisation à la DiMaggio & Powell (1991) s'était estompée à sa 1^{ère} phase.

Pour l'Afrique, la multiplication du Plan OCAM en plusieurs variantes dans sa première phase de vulgarisation ne pouvait être assimilée à *une croissance des interactions organisationnelle* (Phase 1). Cet éparpillement ne pouvait pas encore générer des coalitions, d'autant plus que l'OCAM fut dissoute en 1985. L'occasion de faire émerger une nouvelle coalition survint à la création des espaces OHADA (1993) et SYSCOA (1996). Ce fut aussi l'opportunité de relancer les autres phases d'institutionnalisation comptable (Phases 1 à 4) qui arrivèrent à maturité en 2000 avec la naissance du SYSCOHADA. À ce niveau de parcours, l'intégration aurait permis d'accélérer le processus de réforme comptable et de devancer Madagascar, qui ne parvenait pas à publier son nouveau *Plan comptable* qu'en 2005. La théorie néo-institutionnelle faisait sa preuve lors de la reprise du *Plan* SYSCOA par l'OHADA en 2000. Le SYSCOHADA devenait ainsi la référence *inter-organisationnelle dominante et de coalition* (Phase 2).

Certainement, la première phase d'interconnexion des sept places boursières en Afrique en novembre 2022 était le début pour de plus amples intégrations financières et économiques du Continent. Selon l'ASEA (*African Securities Exchanges Association*), l'objectif recherché était de *faciliter les transactions transfrontalières et la libre circulation des capitaux sur le Continent*. L'ASEA regroupe 25 bourses de valeur et ambitionne pour une *transformation économique et sociale de l'Afrique d'ici à l'an 2025*, dont celle de la comptabilité. La mise à jour du SYSCOA opérée en 2017 ne sera donc pas la dernière en matière de réforme comptable en Afrique.

Conclusion

Repasant de notre problématique initiale, nous pouvons conclure que malgré des débuts assez prometteurs en termes de réforme comptable, Madagascar s'était essoufflé, car la normalisation est un travail de longue haleine qui nécessite beaucoup de persévérances et d'endurances. C'est également une œuvre communautaire facilitée entre autres par les intégrations économiques et financières, garantes à termes de son institutionnalisation. Considérant notre hypothèse initiale (H1), les réformes comptables aussi bien en Afrique qu'à Madagascar avaient tardé à débiter. Vraisemblablement préoccupés par des considérations politiques et identitaires, puis exacerbés par des conflits fratricides, le résultat d'une première initiative communautaire n'avait abouti qu'en 1969 avec le *Plan OCAM*. Pour Madagascar, les décisions ayant conduit au PCG 1987 furent sans doute favorisées par des spasmes, dus d'une part aux impulsions liées aux contraintes des programmes d'ajustement, et d'autre part à l'opportunité que représentait la publication du *Plan comptable* français de 1982 que les gouvernants s'efforçaient de copier. Il s'agissait alors d'*isomorphisme mimétique*, teinté de *coercitif* comme facteurs de contingence. Cela validerait en partie notre deuxième hypothèse (H2).

Pour la troisième hypothèse (H3), la vulgarisation à l'échelle mondiale des normes comptables IFRS était l'élément déclencheur de la dernière réforme entreprise à Madagascar. Les retouches auparavant apportées aux précédents *Plans* comptables de 1969 et 1987 étant inspirées par les décisions de la CE (*Communauté Européenne*) en termes de comptabilité, l'adoption par cette instance en 2005 des normes IFRS fut décisive pour le système comptable *malagasy*. Pourtant, ce réveil motivé par une brusque prise de conscience des opportunités de la mondialisation n'a pas été soutenu par des volontés politiques et des efforts conséquents d'intégration économique et financière. L'inexistence de *Place* boursière dans l'île en est la preuve et constitue un lourd handicap pour la réforme comptable. Pour l'Afrique, l'interconnexion des places boursières de même que l'intégration au sein d'organisations communautaires, économiques et financières ne pourraient qu'accélérer les réformes comptables à cause de l'inertie qu'elle procurerait. Ce fut le cas du SYSCOHADA et l'hypothèse (H3) est validée.

Quant aux implications scientifiques de ce travail, l'étude de la dynamique des réformes du système comptable devrait aller au-delà même de la théorie néo-institutionnelle classique. Elle requiert d'y intégrer des dimensions politiques et légales en sus de ses composantes sociales et structurelles. Les inter-ajustements supposeraient d'aplanir les divergences subsistant dans ces domaines. À l'image des AUDCIF, les intégrations juridiques exigeraient de revoir les textes portant sur le *Code de commerce*, le *Droit pénal* et celui des *Affaires*, de même que d'autres

arsenaux juridiques existants. En effet, le *Code de Commerce* en usage à Madagascar datait de 1999 (*Loi n°1999-018 du 2/08/1999*) et la loi sur les *Sociétés Commerciales* datait de 2003 (*Loi n°2003-036*). Quant au système financier de Madagascar qui est qualifié d'*archaïque*, il doit être modernisé pour se mettre à la hauteur de l'intégration financière. Selon la banque mondiale, *la profondeur du système financier malgache est moindre par rapport à la moyenne de l'Afrique subsaharienne*.

Pour les applications pratiques de ce manuscrit, la réforme du système comptable *malagasy* est indissociable des volontés politiques des dirigeants qui devront penser au-delà des chiffres et des semblants de neutralité que représente la comptabilité. Cette dernière est une *arme* (Causse, 2002) de *guerre* économique et financière dont l'affutage garantirait la victoire de Madagascar. Cependant, cet outil était relégué jusqu'à présent à titre d'instrument de fiscalisation et non de développement. D'autres facteurs devraient aussi être observés telle la bonne gouvernance, la justice, l'éthique, l'équité, la démocratie et la transparence. Il s'agit d'autant de sujets qui outrepassent le cadre de notre recherche portant sur la réforme comptable, mais qui pourraient influencer sur son efficacité. Alors, comment devrions-nous intégrer ces variables dans nos analyses ?

BIBLIOGRAPHIE

Aïm, R. (2012). L'essentiel de la Théorie des Organisations. 5^e édition. Gualino lextenso éditions. 142p

ANC. (2019). Règlement n° 2014-03 relatif au plan comptable général version consolidée au 1^{er} janvier 2019. 231p.

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

Bampoky, B. (2016). Les difficultés de normalisation comptable dans l'espace OHADA. *Accountability, Responsabilités et Comptabilités*, May 2016, Poitier, France. pp.cd-rom. hal-01902203.

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

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

Blin, P. (1995). Du plan comptable OCAM au projet de plan comptable zone franc ou de L'acception culturelle comptable francophone. In *Mélanges en l'honneur du Professeur Pérochon*, Paris : Foucher, pp.27-38.

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

Castellino, G & Romelaer, P. (1988). *Comptabilité Privée – Plan OCAM*. EDICEF/AUPELF-UREF Universités Francophones, Paris. 324p.

Causse, G. (1999). Vingt ans de normalisation comptable et de PCG. Son influence dans les pays d'Afrique francophone. Éditions Association Francophone de Comptabilité. Dans *Comptabilité Contrôle Audit 1999/3* (Tome 5), les vingt ans de l'AFC, pp.211-222.

Causse, G. (2002), « Vingt ans de normalisation comptable et de PCG. Son influence dans les pays d'Afrique francophone », *Revue Africaine de Gestion*, n° 20, septembre, 16p.

Chandler, A.D. (1962). *Strategy and Structure: Chapters in the History of American Enterprise*. MIT Press, Boston.

Conac, G & Feuer, G. (1960). Les accords franco-malgaches. *Annuaire Français de Droit International*. Vol.6, pp.859-880.

Decraene, P. (1966). Dix-huit mois après sa création, L'Organisation Commune Africaine et Malgache témoigne de l'importance de la solidarité existant entre les États francophones. *Le Monde Diplomatique*, Août 1966, p.7

DiMaggio, J.P & Powell, W.W. (1983). The Iron Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, Vol.48,

No.2 (Apr., 1983), pp.147-160 ; Stable URL : <http://www.jstor.org/stable/2095101>. (Accessed 30 June 2023)

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

Dutriaux, C. (2019). *La théorie systémique, qu'est-ce que c'est ?* In *The conversation*. URL : <https://theconversation.com/la-theorie-systemique-quest-ce-que-cest-120940>

Easton, D., 1965, *A Systems Analysis of Political Life*, New York, Wiley; *Behavioral Science*, Volume 13, Issue 2, March 1968; pp.147-149. <https://doi.org/10.1002/bs.3830130208>.

Feudjo, J. R. (2010). *Harmonisation des normes africaines (OHADA) et internationales (IAS/IFRS) : une urgence ou une exigence ?* *La Revue des Sciences de Gestion*, n° 245-246, pp.149-158.

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

Goerg, O., Martineau, J-L., Nativel, D. (2013). *Les indépendances en Afrique. Introduction*. Presses universitaires de Rennes. Collection Histoire, Open Edition Books. 474p.

Gouadain, D. (2000). *Le SYSCOA, ce méconnu*. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 6, vol. 1, mars, pp.85-99

Gouadain, D & Wade, E.B. (2002). *Comptabilité générale Système comptable de l'OHADA*. Agence Universitaire de la Francophonie. Éditions ESTEM, Paris. 384p.

Gouadain, D. & Wade, E. B. (2009). « SYSCOA/OHADA », in *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, 2e édition, Economica, pp.1301-1316.

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.

Hummel, P. (1989). *Plan comptable OCAM et plan comptable français : filiation directe ou non ?* 10^e Congrès de l'AFC, May 1989, France. pp.cd-rom. hal-00823419

Khouatra, D. (2014). *Evolution et diversité des systèmes comptables : le cas de systèmes comptables francophones. Mesure, évaluation, notation – les comptabilités de la société du calcul*, May 2014, Lille, France. pp.cd-rom. hal-01899754

Kitémo, P & Méreaux, J-P. (2016). *Le système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA face à la mondialisation : contribution aux hypothèses d'une nouvelle logique conceptuelle*. *Revue internationale des sciences de l'organisation* 2016/1 (N° 1), pp.101-127.

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

Lufuma, M., Kamavuaco, D.J., & Lelo, N.K.M. (2020). Facteurs contingents de l'adoption des outils de pilotage de la performance des Petites et Moyennes Entreprises : Cas des PME congolaises de la Ville de Matadi. *Revue Internationale du chercheur* « Volume 1 : Numéro 4 ». pp.585-614.

Migan, C.D. (2013). La normalisation comptable au sein de l'OHADA : Évolution et Perspectives pour l'amélioration de l'information des entreprises. *Accounting standards in the Organization for the Harmonization of Business Law in Africa: evolution and prospects for improving business information*. ISAR, Geneva.

Mintzberg, H. (1998). *Structure et dynamique des organisations*. Éditions d'Organisation. 440p.

Ngongang, D. (2020). Analyse des facteurs déterminants la mutation comptable OCAM/OHADA. <https://intercostos.org/documentos/apellidos/Ngongang.pdf>. 16p.

Ody, M.A. (2012). *L'Organisation Commune Africaine et Malgache (OCAM) : de la naissance à l'effritement (1965 – 1985)*. Mémoire de Licence. Université Félix Houphouët Boigny, Abidjan. Mémoire Online.

OHADA. (2017). *Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière*. 40p.

Pérochon, C. (2000). « Normalisation comptable francophone », *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, sous la dir. De B. Colasse, Economica, pp. 905-918.

Pigé, et al., (2007). La normalisation de l'information comptable dans le processus de gouvernance. *Comptabilité - Contrôle - Audit*2007/3 (Tome 13), p. 57-76. DOI : 10.3917/cca.133.0057

Roig, C. (1970). La théorie générale des systèmes et les perspectives de développement dans les sciences sociales. In : *Revue française de sociologie*, numéro spécial. *Analyse de systèmes en sciences sociales (I)* pp.47-97 ; https://www.persee.fr/doc/rfsoc_0035-2969_1970_hos_11_1_1603 (Accessed 2 February 2023)

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.

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

Timmermans, B. (1996). L'analyse cartésienne et la construction de l'ordre de raisons. *Revue Philosophique de Louvain*. Quatrième série. Tome 94, n°2 ; pp.205-215. Doi : 10.2143/RPL.94.2.541804.

https://www.persee.fr/doc/phlou_0035-3841_1996_num_94_2_6986 (Accessed 16 April 2023)

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.

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

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

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