Revue Internationale des Sciences de Gestion
ISSN: 2665-7473
Volume 6 : Numéro 3

Les déterminants des réformes comptables. Quelles spécificités pour Madagascar ?

The determinants of accounting reforms. Which specificities for Madagascar?

ANDRIANIRINASOA Hariniaina
Enseignant-chercheur
Faculté de Droit, des Sciences Economiques, et de Gestion (DEG)
Université de Toamasina
EAD Santé et Politiques Publiques, Gestion d'Entreprise et Développement
Madagascar
andrianirinasoa@gmail.com

ANDRIANALY Saholiarimanana
Professeure Titulaire
Faculté d'Économie, Gestion et Sociologie (EGS)
Université d'Antananarivo
EAD Gestion
Madagascar
razanandria21@gmail.com

RANDRIAMIARANTSOA Harison Désiré Clarel
Doctorant
Faculté de Droit, des Sciences Economiques, et de Gestion (DEG)
Université de Toamasina
École Doctorale Thématique « Science, Culture, Société et Développement »
Madagascar
clarel_harison@yahoo.fr

Date de soumission : 25/05/2023

Date d'acceptation : 11/07/2023

Pour citer cet article :

ANDRIANIRINASOA H. et al. (2023). « Les déterminants des réformes comptables. Quelles spécificités pour Madagascar ? ». Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 6 : Numéro 3 » pp : 130 - 155

Résumé

Le contexte de cette étude s'inscrit dans le cadre de la nécessité de réformer en profondeur le système comptable à Madagascar pour répondre aux aspirations aussi variées que complexes du monde moderne. Depuis la période coloniale et à l'occasion des différents régimes qui se sont succédé, il y eu toujours une liaison entre les réformes socio-politiques et économiques, d'une part, et le changement de système comptable, d'autre part. Le problème auquel nous nous attaquons réside en deux points dont *primo* sur l'après PCG 2005 qui faisait exception à cette règle et *secundo* sur les déterminants de sa léthargie. L'objectif de ce manuscrit est d'apporter des éclairages sur le parcours des systèmes comptables à Madagascar et sur les facteurs ayant conduit autrefois à leurs renouvellements. D'où notre problématique : À quels déterminants devait-on les changements de systèmes comptables à Madagascar ? En faisant usage de diverses littératures et d'approches néo-institutionnalistes, il apparaît que chaque détour socio-politique et économique du pays fut ponctué de changement du système comptable. De plus, le climat de morosité actuel tous azimuts n'est pas propice à son émancipation et hypothèquerait l'essor du pays. Malgré tout, nous ne devrons pas confondre vitesse et précipitation pour plus d'efficacités.

Mots-clés : Système comptable ; Néo institutionnalisme ; Plans ; Politique ; Madagascar

Abstract

The context of this study lies within the scope of the need for reforming in-depth the accounting system in Madagascar to answer the aspirations as varied as complex of the modern world. Since the colonial period and at the time of the various regimes which followed one another, there has always been a link between socio-political and economic reforms, on the one hand, and the change in the accounting system, on the other. The problem we are tackling lies in two points, firstly on the post-PCG 2005 period, which made exception to this rule, and secondly on the determinants of its lethargy. The objective of this manuscript is to bring lightings on the course of accounting systems in Madagascar and on the factors having led formerly to their renewal. Hence our problematic: to what determinants did we owe the changes in accounting systems in Madagascar? By making use of various literatures and neo-institutionalist approaches, it appears that every socio-political and economic turning of the country was punctuated by changes in the accounting system. Moreover, the climate of overall moroseness current is not favourable with its emancipation and jeopardize the rise of the country. Despite everything, we should not confuse speed and precipitation for more effectiveness.

Keywords: Accounting system; Neo-institutionalism; Plans; Politics; Madagascar

Introduction

Les grands changements politiques et économiques intervenus dans le monde contemporain furent généralement accompagnés de modifications majeures de leurs systèmes comptables (Chiapello & Ding, 2004). Ce fut le cas lorsque les anciens pays du bloc soviétique durent se convertir à l'économie de marché au lendemain de la chute du mur de Berlin en 1989 et l'éclatement de ce bloc en 1991 (Andreff, 1998). Après une période de transition, ces pays finirent partiellement ou totalement à adopter la comptabilité C*apitaliste* (Andreff, 1993). L'Afrique n'était pas en reste après l'obtention de son indépendance dans les années 1960 (Causse, 1999). Las de l'étreinte du pacte colonial, ces pays voulaient s'émanciper en se dotant de leurs propres systèmes comptables, à l'instar de la métropole française qui voulut aussi se débarrasser du plan comptable Göring de 1942 hérité du régime de Vichy (Oussama, 2010).

Madagascar ne fit pas exception à cette tendance de quête de liberté politique et comptable. Le jeune pays nouvellement indépendant devait se frayer son chemin dans la jungle de l'économie de marché, parfois en trébuchant et en se relevant avec des nouveaux idéaux et des systèmes comptables neufs. L'histoire du pays témoignait des changements de systèmes comptables aux différents tournants de sa vie socio-politique, d'habitude cyclique et tumultueux (Hugon, 2005). Toutefois, depuis le dernier plan comptable 2005, aucun signe attenant à son renouvellement éventuel ne se fit plus enregistrer. Cet état léthargique du système comptable à Madagascar pourrait être le symptôme précurseur d'un malaise profond, voire d'une maladie incurable dont les faits et les mécanismes générateurs devront être analysés avant de prescrire urgemment les solutions qui s'imposeront. Ce travail se consacrera à la dynamique de la comptabilité au-delà des contraintes mondiales de normalisation. Il prendra ainsi en compte d'autres dimensions politiques, économiques, sociétales et historiques du pays (Huault, 2009).

Étant donné la complexité des interdépendances factorielles existantes, la problématique de ce travail est la suivante : à quels déterminants devons-nous imputer les changements de systèmes comptables à Madagascar ? Et quels sont les facteurs de blocage et aggravant son manque de dynamisme actuel ? Comment devrions-nous y remédier à termes ? L'objectif de ce travail est d'apporter de la lumière sur ces facteurs de changement qui sont cependant soumis à conditions. Trois hypothèses sont associées à cette étude, dont H1 : L'absence manifeste de véritable Plan directeur qui suffirait à relancer le renouvellement comptable ; H2 : Une conversion imparfaite, tardive et incomplète à l'économie de marché ; H3 : Une tendance rétrograde et déguisée vers le totalitarisme. Enfin, pour répondre à notre problématique et valider ou non ces hypothèses,

notre méthode consistait à faire une rétrospection des avancées en termes de transplantation de systèmes comptables à Madagascar et dans le monde. De plus, une revue de littérature portant sur les processus de transition comptable dans les pays de l'Est, de l'Afrique et Madagascar viendront étoffer les cadres théoriques néo-institutionnels. Le plan de rédaction inclut une revue de littérature, suivie de la méthodologie, des résultats, des discussions et de la conclusion.

1. Revue de littérature

Premièrement, étudier les transitions comptables d'une économie planifiée vers une économie de marché nous parut primordiales, car au cours de son histoire, Madagascar avait également connu les mêmes situations. Nous allons commencer par les difficultés pour choisir un système comptable à cause des enjeux d'influences économiques et politiques qui s'y cachent. Ce fut le cas de la Roumanie qui devait choisir entre le modèle comptable anglo-saxon (*proaméricain*) et le modèle français après l'effondrement en 1989 du Communisme (Feleaga, 1992). Le choix ne fut pas facile, mais l'argument qui plaidait pour le système français résidait dans le lien entre le système comptable avec la macro-économie. Ce fut aussi le cas de Madagascar quand il fallait conserver le Plan Comptable français 1947/1957 ou adopter le plan 1969 ou OCAM issu de l'intégration régionale en Afrique.

Ce scénario de revirement se retrouvait aussi dans d'autres pays en Europe tels la Lituanie (Mackevicius, et al., 1996) ; en Pologne (Jaruga, 1993) et (Krzywda, et al., 1995) ; en Russie (Vercueil, 2001) ; et les autres pays de l'Europe de l'Est (Bailey, 1995) ; (Richard, 1997). En Asie, la Chine fut l'objet du même phénomène, quoique l'adoption du système comptable lié à l'économie de marché ne soit pas spontanée et totale (Chiapello & Ding, 2004) ; (Eyraud, 2003) ; (Winkle, et al.,1994). La situation de transition comptable au Vietnam fut aussi étudiée (Nhu, 2008). Aux côtés de ces phases transitoires, des auteurs reconnurent les pouvoirs émanant de cette nouvelle comptabilité sur la politique, les réformes économiques et la société en Europe (Garrod & McLeay, 1996). De plus, des liens ont été tissés entre la sphère politico-économique et la comptabilité (Richard, 1997).

Deuxièmement, la comptabilité influençait aussi le contexte dans lequel elle opère (Hopwood, 1983). En général, la comptabilité influencerait la politique, l'économie et la société autant qu'elles l'influenceraient. Le cas échéant, elle fut décrite non seulement comme un outil technique inerte ou neutre de gestion, mais devient un phénomène organisationnel et social (Nicolas, et al., 2005) ; (Hopwood, 1974). Elle allait s'étendre dans toutes les sphères de la

société et de l'économie que le vocable *colonisation* fut utilisé pour la qualifier (Nicolas, 2009). Dans son élan, la comptabilité allait s'adapter et réagir en fonction de l'évolution de son environnement (Gilling, 1976). En vertu de tous les attributs et pouvoirs qui lui étaient conférés, le système comptable était devenu des *enjeux d'un nouveau modèle de développement* (Thiry, 2017). Elle avait bâti le capitalisme (Sombart, 1932) ; l'économie (Chiapello, 2008) ; les relations sociales (Bryer, 1994) ; et la démocratie (Bachet, 2020). D'où son importance capitale lui méritant ainsi d'être observée puis décortiquée.

Troisièmement, puisque notre travail se focalise à Madagascar, il nous apparaît indispensable de remonter dans le temps au lendemain de la deuxième guerre mondiale avec le nouveau Plan Comptable 1947/1957 et le P*lan décennal* (1947-1957). Ce P*lan* fut associé au FIDES (F*onds* d'I*nvestissement* pour le D*éveloppement* É*conomique* et S*ocial* - constitué en 1946), au même titre que le P*lan* M*arshal*, mais alloué à Madagascar par la France (Razafindrakoto, et al., 2014). Ceci a été fait pour que les colonies soient moins dépendantes de la métropole économiquement et financièrement parlant (Randriamihaingo, 2004). Après l'obtention de l'indépendance en 1960, la première République conçut un P*lan* Q*uinquennal* (1964-1968), lui aussi voulant réaliser un développement économique, culturel et social *selon une vue socialiste* (Donque, 1965). Aux termes de ce premier P*lan* fut aussi publié le Plan Comptable 1969 (Décret n°69-002 du 7/01/1969 – JO du 11/01/1969). Dans son « Cadre Comptable », ce PCG ambitionnait à la fois *une normalisation progressive des comptabilités*, mais se donnait aussi les moyens de réaliser le P*lan* Q*uinquennal* (République Malagasy, 1969).

Quatrièmement, la deuxième république née des échauffourées de 1971 et 1972 s'investit dans un processus *interne* d'accumulation avec une stratégie de rupture avec la puissance coloniale et la satisfaction des objectifs sociaux (Hugon, 2005). Plusieurs traits marquaient cette période dont : la nationalisation du système productif, le protectionnisme, la limitation des échanges extérieurs et la malgachisation de l'enseignement. Dans la mesure où les dispositions prises finirent par évincer le secteur privé au profit des entreprises publiques et parapubliques, aucun nouveau plan n'en émergeait. Le plan comptable 1969 fut maintenu jusqu'à ce que les choses se gâtent, obligeant ainsi le régime de faire appel au Fonds Monétaire International en 1981. Des mesures de libéralisation furent prises comme corolaires des programmes d'ajustement structurel telles la privatisation des entreprises nationalisées, la suppression des subventions sur le riz, les restrictions budgétaires dont les conséquences furent à la fois la réhabilitation du secteur privé, mais aussi l'appauvrissement de la population. Cette réhabilitation des entreprises

privées fut pour les gouvernants l'occasion de publier le Plan comptable 1987 (Décret n°87.332 du 17/09/1987) avec 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). Or, les résultats s'estompèrent avec l'avènement de la crise de 1991.

Cinquièmement, après plusieurs années d'errance et de récession, survient l'adoption par la Communauté européenne en 2005 des normes IAS/IFRS (Tamiri & Cherkaoui, 2022). Voulant rejoindre le peloton des pays ayant normalisé leur comptabilité et pour un développement rapide et durable, des programmes politiques ambitieux furent mis en œuvre dans le cadre du M*adagascar* A*ction* P*lan* (MAP) auquel fut adjoint un nouveau P*lan* C*omptable* G*énéral* 2005 (Décret n°2004-272 du 18 février 2004). Or, un coup d'État fomenté en 2009 mit fin aux perspectives du MAP alors que le PCG 2005 fut maintenu. Une I*nitiative* d'É*mergence* de M*adagascar* (IEM) fut substituée au MAP en 2018, et laquelle devient le P*lan* É*mergence* de M*adagascar* (PEM : 2019-2023). Toutefois, contrairement aux précédents P*lans*, ce dernier n'aurait pas encore induit des changements dans le système comptable à Madagascar.

Pour agrémenter nos analyses portant sur la situation économique, politique et sociale dans l'île, (Pryor, 1990) avait fait une étude comparative des politiques économiques de lutte contre la pauvreté, l'égalité et la croissance entre Madagascar et le Malawi dans les années 1960. (Hugon, 1987) avait mis le point sur les crises économiques survenues à Madagascar, la stagnation de l'économie malgache ainsi que le rôle des crises et des facteurs sociopolitiques en longue période (Hugon, 2005). Par ailleurs, les liens entre Démocratie et Croissance furent évoqués entre 1972 et 2003 (Goujon, 2007). Pour la période socialiste, un passage souvent évoqué par les dirigeants renvoie à *la politique de sa géographie* comme leitmotiv (Ramiarantsoa, 2008). Quant aux faits purement économiques survenus dans l'île, il a été évoqué certaines obligations liées à la libéralisation économique vers l'économie de marché en termes de change flottant en 1994 (Onintsoamanandaza, 2016). En outre, un des paramètres qui mesure le développement du pays correspond aux I*nvestissements* D*irects* É*trangers* (IDE), et qui seraient les retombées des bonnes gouvernances politiques et comptables (Razafindrakoto, 2007).

2. Matériels et méthodes

Cette étude s'inscrit dans le cadre de nos recherches portant sur les origines des léthargies comptables enregistrées à Madagascar depuis une vingtaine d'années. Partant des hypothèses formulées préalablement, nous avons fait une étude rétrospective des différents P*lans* mis en

œuvre pour y découvrir des liens de causalité avec l'adoption d'un nouveau système comptable, voire son renouvellement. À ce niveau, les recherches avaient porté sur la récurrence des crises politiques survenues à Madagascar ; la nature des événements à incriminer et leur origine ; les décisions circonstancielles prises et la place de la comptabilité dans le système. Notre deuxième hypothèse nous amène à nous intéresser sur les aspects techniques et concrets des changements. À ce propos, nous avons identifié la double nature des *conversions* dont celles de même nature (P*lan*/P*lan*) et celles de natures différentes (P*lan*/M*arché*). De plus, nous nous sommes aussi intéressés sur la gestion temporelle des changements afin d'identifier d'éventuels contre-temps pouvant nuire à l'efficacité des changements. Quant aux recherches effectuées par rapport à la troisième hypothèse, nous avons cherché les facteurs endogènes et exogènes qui entravent les changements et qui nuisent à leur effectivité.

Pour le moment et l'endroit de l'étude, nous avons retenu la situation de Madagascar d'après-guerre (*de 1947 à aujourd'hui*) que nous avons scindé en plusieurs phases correspondantes chacune à la survenance des différentes crises socio-politiques et économiques. Les différentes étapes inhérentes à ce travail y avaient été accolées. La première phase, dite *coloniale* et d'après-guerre, intègre les initiatives de développement entreprises par l'administration d'après-guerre pour l'autonomisation financière et économique de l'île grâce au FIDES. Nous y analysons le rôle du P*lan* C*omptable* 1947 et 1957 dont la publication coïncida au P*lan* D*écennal*. Quant à la deuxième phase, elle correspond à la période du début de l'indépendance (*à partir de 1960*). Le gouvernement de cette première République se démarqua par son P*lan* Q*uinquennal* (*1964-1968*). À l'instar du Plan colonial, nous y avons consacré les dispositions prises au préalable tel le Code des Investissements en 1962, les détails devant justifier l'adoption du PCG 1969.

La troisième phase correspond à la période appelée de *rupture* avec le système politique et économique coloniale et néocoloniale. Les caractéristiques de cette période *révolutionnaire* ont été étudiées pour s'imprégner de ses priorités, ses craintes et ses doutes, ses atouts et faiblesses, ses opportunités et ses risques, justifiant ainsi l'adoption du PCG 1987 à l'aune de son imminent déboire *Socialiste* en 1990. La quatrième phase, dite de *renaissance,* est une période de prise de conscience des retards accumulés depuis des années et la volonté de les rattraper *rapidement* et de manière *durable*. Elle fut marquée par la volonté d'intégration économique régionale du pays en s'adhérant à la COMESA (*Common Market for Eastern and Southern Africa*), et la SADC (*Southern African Development Community*). Notons que de telles adhésions avaient déjà eu lieu auparavant, mais à caractères plus politiques qu'économiques. Évidemment, pour

accompagner ces efforts de développement, il a fallu développer au préalable le MAP dont le PCG 2005 en était l'un des outils.

Tout ce qui a été revisité jusqu'alors relevait du passé, mais étaient indispensables pour tenter de réaliser des liens entre les changements politiques et économiques et l'évolution du système comptable. Les expériences vécues fournissent autant d'éléments pour comprendre le présent et pour l'améliorer. La dernière et quatrième phase correspond à celle de l'après coup d'État de 2009 jusqu'à aujourd'hui. Nos investigations portaient sur les facteurs d'immobilisme du PCG malgré l'IEM, devenue plus tard le PEM. L'émergence d'un nouveau P*lan Comptable* adapté au contexte actuel aurait-elle été compromise au même titre que le PEM lui-même ? Quant aux cadres théoriques mobilisés dans ce travail, ils relèvent d'abord du *critical studies* qui sont une théorie sociale avec ses hypothèses sous-jacentes pour tenter de comprendre les changements intervenus dans la comptabilité. Ensuite, ces modifications dans la conception et la formulation du système comptable seraient associées aux changements en passant du mode de coordination par le P*lan* à celui par le M*arché*. Ainsi, les facteurs déterminants de la nouvelle comptabilité dépendaient des caractéristiques des sources de financement dans une économie, notamment privées.

Au moyen d'une approche holistique, les éléments du cadre théorique ainsi que ceux de la recension des écrits ont été utilisés autour d'une approche analytique et constructiviste. De plus, les trois approches citées préalablement exigent parfois des compétences qui ne relèvent pas forcément de notre domaine de prédilection. Nos interprétations de la réalité pourraient être mises à caution dans la limite de nos perspicacités de gestionnaire et comptable. En conclusion, les contributions d'experts et de revues en ligne ont été plus que nécessaires.

3. Résultats

Aux termes d'observations et d'analyses, nous pouvons mettre en exergue trois faits importants survenus à plusieurs reprises et de manière parfois cyclique. Premièrement, le passé de l'île fut caractérisé de détours d'histoires ponctués de PLANS et de P*lans*. Deuxièmement, ces P*lans* revêtent des configurations différenciées, mais fortement corrélés quoique séparés de quelques intervalles temporels. Troisièmement, des dissensions entre P*lan* et réalités ne sont pas propices au renouveau du P*lan* comptable.

3.1. Des détours d'histoires ponctués de PLANS et de P*lans*

Pour les besoins de la compréhension, les PLANS renvoient aux projets de développements socio-économiques initiés par les gouvernements qui se sont succédé à Madagascar. Il leur est généralement associé des modes opératoires appelés programmes qui parvenaient à atteindre ou non leurs objectifs. C'est comme une loi à laquelle on y associe un décret d'application. Par contre, les P*lans* font référence aux Plans Comptables qui ont été publiés pour l'occasion.

3.1.1. Un Plan décennal d'après-guerre pour la modernisation

Ces Plans de développement étaient l'apanage de tous les gouvernants de Madagascar et ceux des pays anciennement socialistes dont le mode de régulation économique n'est pas le marché. Ils avaient débuté durant la période coloniale et perdurent jusqu'à aujourd'hui à Madagascar. Un bref aperçu du FIDES nous rappelle qu'il fut créé le 30 avril 1946 et prévu pour durer jusqu'en 1958. Alimenté par des subventions de la Métropole et par des contributions locales (impôts directs), le FIDES devait financer initialement des infrastructures, des dépenses de recherche, des participations au capital de sociétés d'État ou d'Économie mixte, la production agricole et des projets intéressant la Métropole. Pendant son existence, 57 milliards de francs CFA furent injectés dans l'économie malgache dont le crédit à la production faisait partie. À ce titre, il fut même créé par Arrêté du 28 janvier 1948 une Direction du crédit à la production (JO n°3268 du 7/02/1948). Cette dernière avait pour objet d'*orienter le crédit et les investissements dans le sens de l'accomplissement du plan de modernisation des territoires d'Outre-mer et de la politique économique adoptée par le gouvernement et les assemblées locales* (Art.1, alinéa 2°).

Si la philosophie du FIDES fut initialement de venir en aide à Madagascar gratuitement à titre de subvention (*en majeure partie*) pour financer les infrastructures de modernisation, cet état d'esprit disparut progressivement au profit d'un prêt à taux *réduit* (2,5 %), à long terme (25 à 30 ans) avec une possibilité de remboursement différé pendant 5 ans (Le Masson, 1998). Un *artifice* comptable fut même envisagé dont celui de subventionner partiellement les annuités de remboursement ! Malencontreusement, le pays arriva à peine à joindre financièrement les deux bouts de sortes que sa capacité de remboursement fut compromise. Désormais, le fond revêtit des aspects plus sociaux qu'économiques, car la Métropole ne voulut plus s'engager davantage. L'insurrection de 1947 avait accentué ce rôle *social* et de *créancier* quand la loi N°47-2396 du 30/12/1947 avait octroyé une subvention de 850.000 francs en faveur du gouvernement général de Madagascar. Le FIDES fut représenté auprès de la Direction du crédit à la production qui

était elle-même *chargée, (…), du règlement des dommages de guerre et des dommages causés par la rébellion* [Arrêté du 28/01/1948 (Art.2)].

Si le FIDES devait financer des infrastructures *de communication et* des *aménagements hydro-agricoles* pour moderniser l'île ainsi que ses appareils productifs, et ce, dans l'intérêt de la France, la situation financière locale ne permit pas d'en espérer autant en retour, de sortes que les subventions furent réorientées en crédits : matériels et équipements, culture de girofliers, dommage de guerre. Les fonds devant s'amenuiser furent exacerbés par les fortes personnalités des gouverneurs dont certains devaient quitter l'île, faisant suite à des missions menées par des C*ommissaires* dépêchés sur place pour contrôler la finance de la colonie. Pour la nature des financements, il s'agit plus de financements étatiques que privés, ce qui ne permettaient pas à faire émerger une comptabilité privée intéressée. De plus, les entreprises françaises implantées à Madagascar devaient adopter le Plan comptable 1947 indépendamment des actions du FIDES qui fut remplacé par le F*onds* d'A*ide* et de C*oopération* (FAC) par un décret du 27 mars 1959.

3.1.2. Un Plan quinquennal aux destins tragiques de ruptures

Bien avant que le P*lan quinquennal* ne soit effectif qu'à partir de 1964 jusqu'en 1968 pour sa première phase, des préalables à sa mise en œuvre méritent d'être exposés pour le comprendre. En effet, pour la poursuite des relations *amicales* avec le jeune pays nouvellement indépendant, la France, dans le cadre de l'Accord de Coopération signé en 1960, avait envisagé des mesures pour continuer les aides bilatérales en faveur du développement (Conac & Feuer, 1960). À travers le Ministère français des Affaires étrangères, notamment, le Secrétariat d'État chargé de la coopération, furent institués le FAC et la C*aisse Centrale* de C*oopération* É*conomique*. En général, le FAC, financé par des allocations budgétaires, s'occupait des D*ons*, tandis que la C*aisse Centrale* octroyait des prêts ou faisait des prises de participation. Cette C*aisse Centrale* avait le rôle de Banque de Développement. En 1961, le montant des investissements publics réalisés par cette C*aisse* s'élevait à 1 milliard de nouveaux francs dont 626,9 millions pour l'Afrique noire et Madagascar (Le Monde, 1962). Selon les rapports de Réunions du comité directeur du FAC, Madagascar en bénéficiait de 1959 à 1969 à travers divers programmes répertoriés [B-0009243/1 – B-0009248/1] (Loy, 2022).

En général, les fonds investis par la France au titre de l'aide au développement sont bilatéraux et il s'agissait de crédits budgétaires d'équipements ouverts aux ministères techniques ; de subventions pour les budgets de fonctionnement ; de frais d'assistances techniques, etc., mais

rarement de capitaux privés pour le développement économique. L*e temps des capitaux privés (…) est révolu depuis la première et surtout la seconde guerre mondiale et l'évolution va en s'accentuant chaque année* (Durand, 1965). Le Président Tsiranana fut déjà conscient de cette lacune en s'y exprimant dans la R*evue de Presse du Sénat de Madagascar* en 1962 [n°1, pp.162-164], intitulée « L*es Investissements au ras du sol* » (Bourra, 1966). Pour pallier ce manque de capitaux privés, il y eu le Code des Investissements du 9 septembre 1962 (Ordonnance N°62-024) et la mise en place de sociétés financières telle la S*ociété* N*ationale* d'I*nvestissement* (Ordonnance N°62-026 du 19/09/1962), la Banque Nationale Malgache de développement en 1963 et le FNDE (F*onds* N*ational* de D*éveloppement* É*conomique*) en 1964.

Parallèlement à l'appartenance de Madagascar à la C*ommunauté* française prévue par l'accord de coopération signé en 1960, les jeunes pays africains et malgache nouvellement indépendants voulaient créer une certaine unité pour se soutenir mutuellement, et ce, à l'aide d'organismes de coopération. C'est ainsi que fut fondé en mars 1961 l'OAMCE (O*ffice* A*fricain* et M*algache* de C*oopération* É*conomique*) qui fut ensuite rattaché à l'UAM (U*nion* A*fricaine* et M*algache*) à Tananarive le 7 septembre de la même année. Officiellement, l'UAM avait pour objectifs de favoriser *l'harmonie entre les États, la lutte contre le sous-développement et la coopération culturelle*. Le 12 février 1965 à Nouakchott (Mauritanie), l'UAM se transforma en OCAM (O*rganisation* C*ommune* A*fricaine* et M*algache*) qui recevait sa charte le 27 décembre 1966 à Tananarive (Madagascar). Les ambitions de l'Organisation furent la coopération économique, technique, culturelle et sociale. C'est dans ce cadre que le Plan Comptable OCAM fut adopté en 1969 au même titre que le Plan Comptable Général malgache (Décret N°69-002 du 7/01/ 1969) et au lendemain de l'achèvement du P*lan Quinquennal* en 1968.

Quant au P*lan Quinquennal* proprement dit (1964-1968), le texte le concernant fut voté par l'Assemblée Nationale le 9 juin 1964 puis promulguée par le Président Tsiranana le 23 juin 1964 (Loi-Programme N°64-007). Ce P*lan* prévoyait d'investir 165 milliards de francs malgaches répartis à hauteur de 23 % pour le secteur agricole, 17 % pour l'industrie et 51 % pour le transport (Randriamihaingo, 2004). La FAC contribua au financement de ce P*lan* dont la primauté fut accordée à « *la réalisation du développement économique, culturel et social selon une vue socialiste* (Donque, 1965). En outre, le Bureau de Développement et de promotion Industrielle fut mis en place en 1966. Malgré tout, l'économie malgache crût en moyenne de 2,5 % par an seulement, ce qui fut décevant (Pryor, 1990). De plus, les capitaux (banques, imports-exports) furent verrouillés par les entreprises coloniales ; et l'économie fut

surtout basée sur les cultures de rentes, minées par une détérioration des termes de l'échange. La crise pétrolière de 1971 ne fut pas bénigne. Mixée à d'autres difficultés, cet amalgame fut à l'origine de la crise politico-économique de 1972 ; considérée comme un début de rupture avec la France (zone Franc le 23 mai 1973) et l'Afrique (OCAM en 1973). Les changements de la sphère politico-économique avaient affecté la comptabilité (Krzywda, et al., 1995).

3.2. Des P*lans* et des C*odes* vers des D*ocuments* et du PCG 2005

Le parcours des changements du système comptable ne pouvait être dissocié des pressions sociales et politiques sur les gouvernants selon les perspectives néo-institutionnelles. C'est par rapport à ce constat qu'il importait toujours de faire une rétrospective des antécédents socio-politiques de l'île avant d'y associer toute modification de système comptable.

3.2.1. De multiples revirements politico-économiques et des crises

La vie socio-politique et économique du pays ne pourrait être contenue dans un seul article de sortes qu'il faille sélectionner et retenir les événements les plus notoires devant façonner la comptabilité et inversement. Parmi lesquels, citons les périodes *marxistes* de nationalisation et d'investissement à outrance ; celle des investissements à outrance et de leurs corollaires ; celle de l'ouverture économique et du programme d'ajustement structurel. À chacune de ces périodes correspondaient des changements au niveau du système comptable à Madagascar. Les éléments sur lesquels nous nous étions focalisés étaient les P*lans*, les investissements, les financements, les résultats, les crises cycliques ainsi que les innovations comptables qui leur étaient associées.

La crise de 1972 fut décisive quant à l'orientation politique et économique de Madagascar. Il a été noté précédemment qu'à l'issue des changements majeurs intervenus dans cette sphère, il fallait aussi s'attendre à des changements au niveau du système comptable. La chronologie des événements devait faciliter aisément nos compréhensions. En 1972 puis en 1973, contrairement à d'autres pays de l'Afrique qui avaient renoué des conventions de coopération monétaire dans le cadre de la BEAC (B*anque* des É*tats* de l'A*frique* C*entrale*) ou de l'UMOA (U*nion* M*onétaire* O*uest* A*fricaine*), devenue UEMOA en 1994, Madagascar avait quitté la Zone Franc en 1973. À cette politique d'autarcie financière fut ajoutée en août 1973 la nationalisation des intérêts économiques étrangers à Madagascar. Cette décision fut lourde de conséquences dont la baisse des investissements étrangers, *l'effondrement de l'emploi, la diminution des importations et une chute générale de l'activité économique* (Châtaigner, 2014). La nationalisation fut reprise, voire renforcée de 1975 à 1977, ce qui ne fut pas favorable à l'entrepreneuriat privé et au changement

de système comptable. Le PCG 1969 fut toujours maintenu malgré tout, d'autant plus que les nouveaux gouvernants avaient d'autres chats à fouetter.

Pour relancer les investissements, une deuxième C*ode* des I*nvestissements* fut ordonné en 1973 (Ordonnance N°73-057 du 19/09/1973 ; et son Décret d'application N°73-271), mais celui-ci ne s'appliquait pas aux Investisseurs étrangers qui étaient en ce temps maîtres de l'économie. Le début de nationalisation des entreprises coloniales opéré en 1973 attestait du souhait des autorités de se rendre maître des appareils productifs nationaux. Ce fut également l'objectif que le Pdt Ratsiraka voulait poursuivre deux jours après son accession au pouvoir en 1975. Face aux effets néfastes précités de telles mesures expropriatrices, le Pdt Ratsiraka voulut rectifier le tir en faisant voter par l'Assemblée Nationale Populaire le 29 novembre 1977 un projet portant O*rientation et organisation de la planification socialiste*. Désormais, le Pays se retrouvait à nouveau dans une économie dont le mécanisme régulateur fut le P*lan* et non pas le m*arché*. Promulguée le 22 décembre 1977, la Loi N°77-002 (JO n°1226 du 24/12/1977, p.3247) avait introduit Madagascar dans le S*ocialisme* dont le fer de lance fut le plan triennal (1978-1980) avec son I*nvestissement* à O*utrance* (IO). Le mot d'ordre de cet IO fut « l'agriculture est à la base, l'industrie le moteur du développement économique ».

Des capitaux importants furent mobilisés pour mettre sur pied l'IO. Seulement, les entreprises demeuraient la propriété de l'État malgache et étant donné les difficultés institutionnelles de modifier profondément des lois et structures étatiques, le Plan Comptable 1969 fut conservé jusqu'en 1987. Frappés de plein fouet par la crise pétrolière de 1979, les IO constituaient des charges importantes pour l'économie et finirent par surendetter l'île. En 1980, l'investissement industriel représentait 57 % du total des crédits à l'économie. Le montant des dettes s'éleva de 315 millions DTS en 1978 à 1460 millions DTS en 1982, soit 51 % du PIB (Rakotomalala, 2015). Ce surendettement contraignait le gouvernement à faire appel au FMI (F*onds* M*onétaire* I*nternational*) qui imposa dès lors le 1er PAS (P*rogramme* d'A*justement* S*tructurel*) de 1980 à 1989. Pendant cette période, le pays s'acheminait vers l'ouverture grâce à un 3e Code des Investissements en 1985 (Loi N°85-001 du 18/06/1985) ; au P*lan* Q*uinquennal* en 1986 (*met l'accent sur l'autosuffisance alimentaire, l'agriculture*) ; au Plan C*omptable* 1987 (Décret n°87.332 du 17/09/1987) ; et au 4e Code des Investissements en 1989 (Loi N°89-026 du 29/12/1989 et son Décret d'application N°90-070 du 21/02/1990). Ce dernier prévoyait la suppression des dispositions relatives aux activités réservées à l'État. Les désengagements de

l'État des activités productives joints à des mesures d'austérité se traduisaient par la précarité des conditions de vie de la population et les soulèvements populaires débutant le 14 juin 1991. En ce qui nous a interpellé, la période du PAS se concrétisait par le nouveau PCG 1987 qui fut synonyme de libéralisation économique (*mode de régulation : le marché*), de rationalité privée de l'économie (C*ode des investissements à deux reprises*), de privatisation et de crise !

3.2.2. De l'ouverture économique vers deux crises et un PCG 2005

De retour sur l'arène du pays en 1997, et toujours dans le cadre du PAS, le Pdt Ratsiraka entama, sous la pression des Institutions de Bretton Woods (IBW), deux nouveaux cadres politico-économiques dont le DCPE (D*ocument* C*adre* de P*olitique* É*conomique*) et du DSRP (D*ocument* de S*tratégie* de R*éduction* de la P*auvreté*). Sans nous immiscer dans leurs détails techniques, nous allons résumer les points essentiels en liaison avec le système comptable à Madagascar. Premièrement, le DCPE avait été préparé par le Gouvernement malgache avec l'aide du FMI et de la Banque Mondiale pour la période de 1996 à 1999. Son objectif était essentiellement de retrouver la croissance et d'améliorer le niveau de vie de la population déjà meurtrie. Pour y parvenir, il fallait créer un environnement propice à l'essor du secteur privé comme moteur de l'économie ; à attirer les investisseurs étrangers ; au désengagement de l'État dont les rôles se limiteront aux fonctions régaliennes ; et à la lutte contre la pauvreté. Par rapport au sujet qui nous intéresse, la venue sur place des capitaux massifs étrangers, due aux entreprises de la zone franche, correspondait à un changement dans la nature même des capitaux investis, désormais devenus privés. En effet, la nature *des sources de financement* aurait des conséquences sur les politiques économiques et comptables (Krzywda, et al.,1995).

Deuxièmement, le DSRP (2000-2003) reprenait et accentuait les aspects sociaux de lutte contre la pauvreté déjà annoncée dans le DCPE. Son objectif ultime était de faire en sorte que les pays éligibles à l'initiative PPTE (P*ays* P*auvres* T*rès* E*ndettés*) puisse développer et mettre en œuvre *des stratégies plus efficaces pour lutter contre la pauvreté*, comme son nom l'indiquait. Pour ce faire, le pays devait réaliser, entre autres, une croissance économique rapide et soutenue ; une appropriation locale de cette croissance ; et l'habilitation des pauvres. L*a comptabilité est influencée par le social autant qu'elle l'influence en retour* (Hopwood, 1983). Entre temps, depuis l'adoption du PCG 1987 et la crise de 1991 jusqu'au retour du Pdt Ratsiraka au pouvoir en 1997, peu d'initiative devant avoir de gros effets sur les Investissements publics et privés avait été prise à part la libéralisation du taux de change « flottement » en mai 1994. Nous pourrions qualifier cette période d'*accalmie*, voire de récession en termes de promotion des

entreprises privées, de lutte contre la pauvreté et d'instauration de nouveaux cadres politico-économiques susceptibles de faire émerger de nouveaux systèmes comptables.

Hormis cette période de récession (1992-1996), les mesures prises antérieurement au règne du Pdt « Zafy Albert », notamment les deux Codes des Investissements, l'intégration dans la COI (C*ommission* de l'O*céan* I*ndien*) en 1984, le PAS, ainsi que les mesures prises après 1996 tels le DCPE et le DSRP, étaient autant d'éléments facilitant la réalisation des objectifs ciblés par l'Amiral. Les efforts avaient porté leurs fruits : entre 1996 et 2001, les exportations passaient de 234 millions de DTS en 1990 à 700 millions en 2001. Entre 1991 et 1999, les *exportations croissent de 109 % contre 58 % pour le commerce mondial* (Hugon, 2005). Pour la zone franche, il fut mis en place 120 entreprises en cinq ans avec 80.000 salariés (Hugon, 2005). A priori, tout semblait réussir au Pdt Ratsiraka qui aurait pu gagner son pari d'avant. Évidemment, une telle situation de prospérité n'exigerait pas une remise en cause de son système comptable de 1969 qui rentrait dans une logique de continuité. Selon la perspective néo-institutionnelle, *si les pressions sociales et politiques changent, nous pouvons nous attendre à des changements dans les formes et la philosophie des systèmes comptables* (Powell & DiMaggio, 1991). Il suffirait alors de quelques mises au point sur le *Plan Comptable* dépendamment des réalités du moment.

Toutefois, malgré les exportations en hausse dues aux entreprises de la zone franche, ces dernières importaient la totalité de leurs matières premières de sortes qu'elles n'avaient pas d'impacts sur la production locale. Le pays devrait alors importer ce dont il avait besoin à l'instar de la réflexion du Pdt Julius Nyerere : « *nous en Afrique, nous ne consommons pas ce que nous produisons. Et, nous ne produisons pas ce que nous consommons* » (FES, 2016). Les excédents des importations sur les exportations causèrent un déficit de la balance commerciale et renchérirent les prix : Le taux d'inflation augmenta de 4,49 % en 1997 à 11,86 % en 2000. L'étau se resserrait à nouveau autour du Pdt Ratsiraka par un mécontentement que la population avait exprimé par la voie des urnes, mais malheureusement détourné. L'humour se transforma alors en tragédie. Les signes annonciateurs d'une nouvelle crise se profilaient à l'horizon 2000 et insuffler pour les années à venir un nouveau changement du système comptable d'après les théoriciens néo-institutionnalistes. Le nouveau P*lan* C*omptable* naquit en 2005.

4. Discussions

Nous allons mener cette discussion par rapport aux hypothèses énoncées initialement que nous allons rappeler brièvement. La première avait trait à l'existence et à la pertinence d'un véritable

programme économico-social et politique qui fut créé compte tenu des facteurs contingents et sous la pression de l'environnement. L'ensemble forme un creuset amorçant le renouvellement du système comptable qui, par rétroaction, interagit avec son environnement créateur. Quant à notre deuxième hypothèse, elle supposait une conversion imparfaite, voire tardive et incomplète à l'économie de marché, à l'image d'une œuvre inachevée, volontairement ou non. La troisième hypothèse renvoyait à l'existence de pseudo plan de développement économique et intéressé. Derrière celui-ci se retrouvent des quêtes de rentes déguisées en initiatives louables, maniées avec d'extrêmes habilités. Il s'agirait d'un écran de fumée âcre incapable d'améliorer le système comptable et l'économie du pays.

4.1. De très fortes pressions forgeant des plans et des systèmes comptables

La comptabilité *apparaît comme un point de tension entre des considérations économiques et des considérations sociales* (Hopwood, 1983). Elle intègre une perspective néo-institutionnelle (Powell & DiMaggio, 1991). Par néo-institutionnel, il s'agit de l'influence de l'environnement institutionnel sur l'organisation, et dans le cas qui nous préoccupe : l'Organisation comptable. Si nous adhérons à l'idée que les institutions sont des organismes qui ont été créés pour répondre à des besoins déterminés et qui s'inscrivaient dans la durée, les gouvernements successifs en avaient toujours côtoyé ou créé. Sans être exhaustif, citons les bailleurs de fonds [FIDES, C*aisse* C*entrale* de C*oopération* É*conomique*, FMI (PAS), Banque Mondiale (DCPE/DSRP)], les Organisations/Associations (OCAM), les Fonds/Sociétés d'Investissement (SNI, FNDE), les différents C*odes* des I*nvestissements*, les divers P*lans* (*décennal, quinquennal, triennal*). Pourtant, ce qui relève de l'institutionnel ne se limiterait pas à la précédente énumération. Il peut être étendu aux mouvements politiques et aux réseaux d'intérêts qui se caractérisent par l'ambiguïté de leur but et par la nature politique de leurs prises de décisions (Cooper & Hopper, 2007). Il ne fallait pas non plus oublier les engagements pris tels les A*ccords de coopération* signés avec la France en 1960, etc.

4.1.1. Pressions durant les périodes néocoloniales et socialistes

La forte pression exercée sur Madagascar dans le cadre des A*ccords de coopération* (1960) comme contrepartie de l'obtention de l'indépendance obligeaient le Pdt Tsiranana à rester dans la Zone Franc et accepter la mainmise par les Français sur l'économie du pays, et ce, dans un prétexte d'A*ide* en faveur du développement. Les fonds FIDES octroyés devaient financer les infrastructures et les voies de communication. Pourtant, voulant agir au mieux dans l'intérêt de Madagascar en comblant les lacunes des I*nvestissements* Publics qui se faisaient de plus en plus

rares, des sociétés et des fonds privés d'investissement furent appelés à travers les C*odes des investissements* de 1962, le *Plan quinquennal*. Voulant aussi rallier les initiatives africaines et malgaches en quête d'intérêts communs, l'adhésion à diverses organisations imposait le respect des règles de conduite et d'éthique communes dont des principes comptables présentant des similitudes : P*lan* OCAM et P*lan Comptable malgache* la même année 1969. Ceci devrait justifier l'assertion selon laquelle les innovations comptables venaient d'institutions externes ou de mouvements politiques (Cooper & Hopper, 2007).

En parlant de politique, l'idéologie ne pourrait qu'avoir des impacts sur la réglementation comptable. Ceci s'expliquerait par le rôle structurant des discours des hommes politiques sur la réalité sociale et économique (Ezzamel, et al., 2007). Le discours prononcé par le Pdt Ratsiraka deux jours après son accession à la magistrature suprême en 1975, exprima son penchant pour le *socialisme* radical ou *marxisme* pour certains auteurs. Voulant assurément sortir du joug des occidentaux, il précipita le pays entre les mains de l'Union Soviétique qui se caractérisait par une économie centralisée dont le mode de régulation fut le P*lan*. La mise en commun au nom de l'État des moyens de production par la nationalisation coupa court à toute aspiration libérale pour les entreprises. Contrairement à l'adage *Changes in the economy necessitate fundamental changes in accounting principles*, le P*C* 1969 fut maintenu, car la mise en application d'un nouveau produit comptable n'est pas aisée à cause de ses composantes *dures* (*techniques d'enregistrement, méthodes de calcul, législations coloniales*) et *molles* (Feleaga, 1992). La *réforme comptable ne peut pas se réaliser indépendamment de celle des autres domaines tels que le droit, la fiscalité, le système bancaire* (Nhu, 2008). Elle pourrait même requérir deux à trois décennies (Boyer, 1993).

4.1.2. Pressions libérales et intégrations économiques régionales

Il ne serait plus utile de rappeler ici les pressions exercées par le PAS de 1982 à 1989 dont les conséquences étaient l'habilitation du secteur privé faisant suite au désengagement de l'État du secteur productif. Évidemment, le temps n'était plus à l'ère du s*ocialisme* nationalisant. Le nouveau contexte (…) *est le reflet du capitalisme et de la modernité* (Cooper & Hopper, 2007). Étant donné que *le passage d'une économie planifiée à une économie de marché* requiert à la fois la D*estruction et* C*onstruction d'Institution* (Vercueil, 2001), le remplacement du P*lan* C*omptable* 1969 par le PCG 1987 devenait inévitable. À titre d'exemple, pour plus de clartés dans la classification des comptes, une rubrique intitulée « I*mmobilisations Financières* » qui incluent les P*articipations* et A*utres Immobilisations financières* fut créée, en remplacement de

l'ancienne rubrique « A*utres valeurs immobilisées* » du PCG 1969. Si la notion « Autres » est un fourre-tout, y compris les P*rêts à plus d'un an* et les Ti*tres de participation*, le nouveau P*lan* C*omptable* 1987 accorda aux financements une importance particulièrement accrue due au PAS. De même, l'ancienne notion de P*ertes et profits* fut abandonnée au profit d'un R*ésultat* unique afin que les investisseurs ne puissent pas se perdre dans leur analyse des états financiers.

Finalement, la crise de 2002 avait réduit à néant les résultats permis par le DCPE et le DSRP. La contestation des élections présidentielles tenues le 16 décembre 2001 en était l'origine. Face à la croissance économique enregistrée dernièrement (*croissance du PIB à 5,9 % en 2001*), le Pdt Ratsiraka voulait de maintenir au pouvoir alors qu'une vague de mécontentement subsista dû, entre autres à l'inflation galopante de 11,86 % en 2000, à la volonté de changement et à l'*extrême pauvreté d'une large fraction de la population* (Bertile, 2020). Les conséquences de cette crise s'avéraient très dramatiques aussi bien pour la population déjà appauvrie que pour l'économie. Réparer devint une obligation pour les nouveaux dirigeants de l'île avec les pays partenaires qui avaient reconnu successivement leur légitimité, à commencer par les États-Unis le jour de la fête nationale de l'île en juin 2002. Les milliards de dollars investis dans l'économie après la crise auraient servi à financer la reconstruction du pays en contrepartie d'une bonne gouvernance de toutes les institutions que les nouveaux gouvernants s'empressaient de réaliser, y compris la gouvernance financière dont la comptabilité est le fer de lance. D'où le PCG 2005. Celui-ci s'inscrit par la suite dans le cadre du MAP (M*adagascar* A*ction* P*lan*) de 2007-2012 et des objectifs de l'OMD en réduisant de moitié la pauvreté jusqu'en 2015. L'instauration d'un D*éveloppement* R*apide* et D*urable* fut d'ailleurs de mise. En même temps, le pays avait renforcé son intégration régionale avec la SADC en 2005. Désormais, Madagascar devenait membre de la zone de libre-échange de la SADC depuis 2008, en sus d'un traité avec le COMESA qui avait déjà été ratifié en décembre 1994 et la COI en 1982.

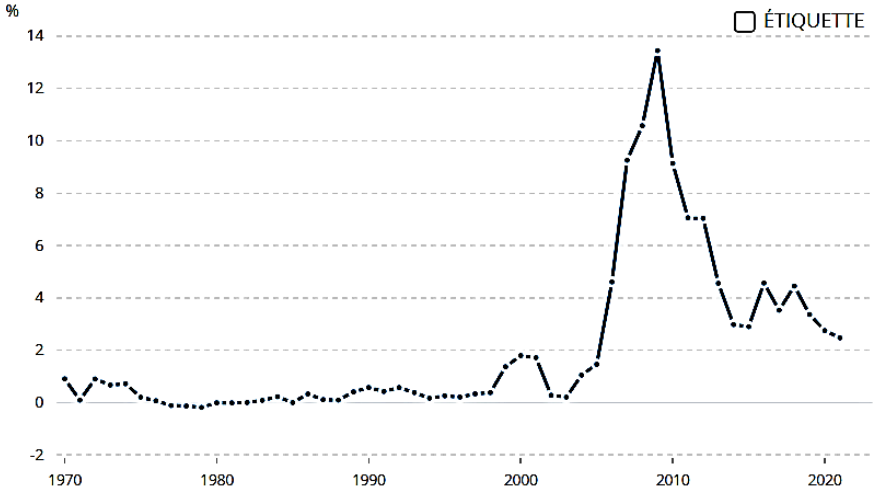
4.2. Facteurs à conversion favorisant le renouveau du système comptable

Par rapport à notre deuxième hypothèse, nous allons évaluer le degré de conversion du pays à l'économie de marché ainsi que d'autres facteurs contingents internes et externes pour expliquer l'adoption de nouveaux systèmes comptables par Madagascar. Ainsi, nous allons commencer par les critères de conversion communément admis. De plus, nous aborderons les questions de fiscalité et ses impacts avant de passer aux insuffisances des importations de formes comptables étrangères sur la comptabilité locale dues à la faible intégration économique régionale.

4.2.1. Afflux de capitaux privés en tant que paramètre de conversion

Parmi les facteurs de changement du système comptable figure la nature des financements des entreprises. À ce propos, (Krzywda, et al., 1995) concluent que *les caractéristiques des sources de financements prédominantes dans une économie pour être investies dans les entreprises sont les facteurs déterminants de la comptabilité d'entreprise*. Bien qu'il soit difficile d'établir une corrélation entre la nature des financements et le changement comptable, *la participation des capitaux privés dans l'économie est suffisante pour faire émerger une économie de marché* (Krzywda, et al., 1995).

Figure N°1 : Investissements Directs Étrangers, Entrées nettes (% du PIB) - Madagascar



Source : https://donnees.banquemondiale.org/indicator/BX.KLT.DINV.WD.GD.ZS?locations=MG

Pour simplifier notre lecture de ce graphique, admettons qu'à un niveau élevé correspond un afflux de capitaux étrangers privés qui induisent une forte conversion et inversement. Peu après l'année 2000, nous avons observé une croissance rapide des IDE qui témoignerait de l'afflux des capitaux privés étrangers (Figure N°1). En 2005, le nouveau PCG fut alors adopté. Les déterminants de cette hausse étaient : la réduction de 80 % du capital minimum à verser, les réformes en matière de transfert de propriété, la baisse des coûts d'enregistrement et des droits de timbre, le guichet unique et l'informatisation des procédures, la réduction du taux de l'impôt sur les bénéfices de 30 à 25 %, etc. En 2009, Madagascar occupait la 144^{e} place sur 181 pays sur la classification D*oing* B*usiness* de la Banque mondiale et de la SFI (S*ociété* F*inancière* I*nternationale*). Or, à partir de 2009, la situation n'a cessé de se dégrader de sortes que l'île fut désormais classée 161^{e} place sur 190 pays en 2020. Sur le plan financier, la dette publique avait atteint 57,9 % du PIB en 2022 (Bpifrance, 2022) à l'instar du début des années 1980 qui avait

conduit le pays au PAS. En somme, la morosité économique ne serait propice ni aux IDE ni au renouveau du système comptable ni à une reconversion à l'économie de marché.

4.2.2. Privatisation inachevée et politique fiscale de mauvais augure

Quant aux autres critères qui devaient faciliter la conversion proprement dite, il s'agissait de la privatisation, la libéralisation des prix surtout *en matière de riz* en supprimant les subventions, la naissance d'un marché régulé et l'intégration économique régionale. Il s'agit d'autant de facteurs devant favoriser l'amélioration du système comptable au fil du temps. La privatisation avait débuté en 1996 par la Loi n°96-011 du 13/08/1996 portant désengagement des entreprises du secteur public. C'était dans ce contexte que le PCG 1987 fut utilisé. Un texte abrogateur fut promulgué en 2003 pour davantage de privatisations : Loi n°2003-051 du 30/01/2004. Notons que le PCG 2005 fut décrété une année plus tard. Malgré tout, en 2022, la privatisation n'était pas achevée. Il subsiste 53 entreprises publiques œuvrant dans divers secteurs dont la fourniture en eau et électricité, le transport, les produits pharmaceutiques, les services financiers, l'agro-alimentaire, les mines et le tourisme (L'Express de Madagascar, 2022). Leur dette est estimée à 2,6 % du PIB (FMI, 2022). De plus, l'existence d'entreprises privées politiquement connectées demeure une entrave à la transparence financière et à la libre concurrence. Leur *proximité avec le pouvoir leur permet d'obtenir des avantages d'autant plus importants que le pays est corrompu* (Nessim, 2016). À ce titre, l'indice de perception de la corruption pour Madagascar dans le secteur public était de 74 points/100 en 2022, et classe le pays à la 144^{e} place sur 180.

La *réforme comptable ne peut pas se réaliser indépendamment de celle des autres domaines tels que le droit, la fiscalité, le système bancaire, etc.* (Nhu, 2008). D'après toujours l'auteur, *la politique fiscale a un impact non négligeable sur la politique comptable.* (Nhu, 2008). Notons que l'année de publication du PCG 2005 fut suivie en 2007 d'une réforme de l'administration fiscale dont l'ébauche était déjà citée plus haut. L'État voulait une administration plus efficace dont l'une des orientations stratégiques fut *une politique fiscale propice à l'investissement et à l'intégration régionale* (DGI, 2023). D'où les afflux d'IDE et les diverses retombées signalées précédemment. Pourtant, en mai 2022, et à la lecture du Rapport FMI n°22/79, les autorités de Madagascar avaient adopté de *nouvelles mesures fiscales dans le cadre de la loi de finances* 2022 pour améliorer les recettes fiscales. Certaines d'entre elles pourraient nuire à la dynamique des investissements et donc de réforme comptable, tandis que d'autres conduiraient à une hausse du coût de la vie, voire des crises socio-économiques latentes. Selon le Rapport du FMI, les autorités vont procéder à la S*uppression des exonérations de TVA sur les céréales et* (…), la

S*uppression des réductions d'impôts pour investissement et (…) de la période de grâce de 2,5 ou 15 ans d'impôt sur les sociétés pour les entreprises franches*, etc. Pour l'ensemble, il s'agit de mesures fiscales ne procurant pas d'avantages comparatifs pour les capitaux privés étrangers. Toute éventualité d'amélioration du système comptable se retrouvera dès lors compromise.

4.2.3. Intégration économique insuffisante et enjeux de pouvoirs néfastes

L*a comptabilité est intimement liée aux évolutions économiques et sociales : tout système comptable est amené à changer en fonction des attentes et des besoins des acteurs économiques et sociaux, de leur rapport de force, de leurs conflits ou de leurs ententes* (Capron, 2022). Le cas particulier fut celui de l'intégration de Madagascar aux ex-colonies du continent africain au lendemain de son indépendance. Si au départ, l'organisation revêt un critère d'émancipation, elle fut devenue plus tard un moyen de coopérations économiques ayant donné naissance au P*lan* OCAM en Afrique et le PCG 1969 pour Madagascar. De la même manière, une suffisante intégration au SADC et au COMESA devrait influencer le système comptable *malagasy* à l'aide des experts qui devaient venir sur place pour prêter main forte aux décideurs locaux. Pourtant, l'I*ndice* de l'i*ntégration* r*égionale* en Afrique du pays dans ces deux organisations était proche, sinon inférieure à la moyenne des autres pays membres. De plus, le caractère insulaire de Madagascar rendrait élevés les coûts des interventions pour le pays. En effet, si la responsabilité de moderniser le système comptable incombait au Ministère des Finances et du budget de l'île, celui-ci ne disposerait pas des moyens de sa prétention.

L*a comptabilité est couramment dotée des apparences de la neutralité, avec conséquence première d'occulter en tout ou partie les relations de pouvoir dans lesquelles elle s'inscrit* (Thiry, 2017). Deux choses sont à souligner, notamment la simultanéité ou non des changements politiques avec les changements comptables et les difficultés qu'ils sous-entendent d'une part, et les changements apportés sur les rapports de pouvoir locaux d'autre part. Pour la première, les effets de perturbation occasionnés par tout processus de changement économique risquent d'être utilisés par les adversaires à des fins politiques (Balcerowicz, 1995). Cela retarderait l'effectivité des changements, voire déstabiliserait les gouvernants. Les crises intervenues à Madagascar à l'issue de chaque initiative politique en étaient les manifestations de cette théorie. Pour la deuxième, il subsisterait dans l'île une C*ommunauté d'affaires* liée aux pouvoirs qui s'étaient succédé. L'entrée massive des capitaux privés étrangers risquerait alors de nuire à cet équilibre de sortes que la communauté s'empresserait de le rétablir (Goujon, 2007). Quoi qu'il en soit, les faits attestent d'une léthargie comptable et d'une situation de morbidité économique,

financière et sociale à Madagascar. Pour terminer, l'existence d'une démocratie influence le processus de changement comptable (Goujon, 2007). À ce titre, l'I*ndice des libertés de la Freedom House* indique un classement de 5,290/10 en 2006, contre 4,710 en 2020 (Perspective Monde, 2023). Une baisse des libertés civiles fut alors enregistrée entre-temps.

Conclusion

Lorsque nous avions commencé ce travail, une problématique lui avait été associée, notamment celle portant sur les déterminants des changements de systèmes comptables à Madagascar. En effet, ces changements s'opéraient de manière synchrone avec ceux de la sphère politique et des crises politiques intervenues dans l'île. De plus, pourquoi le dernier PCG 2005 fait-il exception à cette règle ? Pour les déterminants des changements de systèmes comptables, la rétrospective des événements survenus à différents stades de l'histoire du pays avait démontré des liens pertinents avec des faits d'une grande ampleur telle la deuxième guerre mondiale et la reconstruction qui s'ensuit en France et aussi à Madagascar. Généralement, les efforts de reconstruction s'accompagnaient de P*lans* de développement qui, eux-mêmes, furent dotés de P*lans* comptables en tant qu'outil de prévision et de contrôle des réalisations. Parallèlement, des innovations furent simultanément opérées au niveau des législations fiscales, des lois sur les sociétés et sur les investissements. En principe, les changements socio-économiques et politiques étaient imposés par les bailleurs de fonds ; à charge pour Madagascar de satisfaire à leurs exigences en veillant aux grains. Étant donné la primauté de l'économie sur le social, les initiatives de changement furent souvent incomprises et aboutissaient à des mécontentements généralisés et des crises cycliques.

Les crises socio-politiques et économiques répétées auraient obligé le pays à repartir à zéro et recommencer le processus de développement en même temps que son P*lan comptable*. De la même manière, le processus se renouvelait à chaque crise sans que la boucle puisse être bouclée définitivement. Les plans comptables édités furent les résultats de chaque itération dont les acteurs profitaient pour des mises aux goûts du jour ou de l'époque. Le P*lan comptable* 1969 fut mis aux goûts du P*lan quinquennal* de la première République et de son adhésion à l'OCAM. Le PCG 1987 répondit aux aspirations du PAS et de ses corollaires (DCPE/DSRP). Le PCG 2005 était l'incarnation de l'avènement de la mondialisation financière en ajustant le système comptable malagasy aux normes IAS/IFRS. Il s'inscrivait aussi dans la continuité de ses P*lans* prédécesseurs en luttant contre la pauvreté en référence à l'OMD et pour un *développement rapide et durable*. Pourtant, le temps semblait s'arrêter pour le P*lan comptable* en 2005. La

période de transition succédant au coup d'État et celles qui l'avaient suivie auraient manqué d'aura et de détermination capable de faire adhérer les acteurs dans la voie du développement. En quête de *rentes*, les dirigeants et les acteurs économiques, politiquement connectés, auraient occulté la réalité par des effets d'annonce, sans prise à temps de mesures concrètes et soutenues.

Quant aux hypothèses énoncées à l'introduction de ce travail, la première (H1) a été validée par l'absence de véritable P*lan de développement* réputé pour ses caractères et qualités intrinsèques et émanant de volontés nationales, endogènes et inclusives. Pour la deuxième hypothèse (H2), les mesures prises ou non, parfois à contre-temps, fausserait les P*lans*. Les intentions de mettre en place une véritable *économie de marché* n'avait jamais abouti à l'exemple de l'inexistence d'un marché boursier dans l'île. L'économie fut toujours entre les mains d'une C*ommunauté d'affaires* influente. Quant à la troisième hypothèse (H3), l'I*ndice des libertés de la Freedom House* en dit plus long que les discours politiques futiles, malgré leur caractère structurant et apaisant. Pour les applications académiques et pratiques de nos résultats, nous sommes arrivés à la conclusion selon laquelle le renouvellement du système comptable *malagasy* ne pourrait pas se concrétiser à moins que les réalités ne dépassent les fictions, *ceteris paribus*. Néanmoins, par quoi faudra-t-il recommencer ?

BIBLIOGRAPHIE

Andreff, W. (1993). La crise des économies socialistes : la rupture d'un système. Grenoble : PUG.

Andreff, W. (1998). Les aspects inertiels de la transition. *Les Cahiers de la recherche ESSCA Angers* (5), 11-90.

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., European Accounting Review (Vol. 4, pp. 595): Routledge, Ltd.

Balcerowicz, L. (1995). Socialism, Capitalism, Transformation. Central European University Press. 384p.

Bertile, W. (2020). Madagascar, 1er semestre 2002 : une crise politique et ses conséquences dans un pays en développement. Travaux & documents, 2003, Espaces, sociétés et environnements de l'océan Indien, 20, pp.69–88. hal-02181282

Bourra, M. (1966). Éléments de bibliographie économique sur Madagascar. Imp. F. BOISSEAU, Toulouse, France. 10p.

Boyer, R., 1993. La grande transformation de l'Europe de l'Est : une lecture régulationniste. CEPREMAP n°9319 (Mars), Couverture Orange. Working Paper. 90p.

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.

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.

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

Chiapello, E. (2008). « La construction comptable de l'économie », Cahier de recherche de l'Observatoire du management alternatif, Avril 2008, 20p.

Conac, G. & Feuer, G. (1960). Les accords franco-malgaches. In: Annuaire français de droit international, volume 6, 1960. pp. 859-880 ; doi : https://doi.org/10.3406/afdi.1960.938

Cooper, D.J. & Hopper, T. (2007). Critical Theorizing in Management Accounting Research‖, *Handbook of Management Accounting Research*. A. G. H. a. M. S. Chistopher S. Chapman. London, Elsevier. Vol. 1: 207-245.

Donque, G. (1965). Le plan agricole de la République malgache (1964-1968). Madagascar : revue de géographie. Issue 6. pp.139-159.

Durand, H. (1965). L'aide française aux pays en voie de développement. L'Actualité économique, 41(2), pp.205-225. https://doi.org/10.7202/1003047ar

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 Tuyên Lê. 2008.

Garrod, N., & McLeay, S. (1996). The accounting implications of political and economic reform in central Europe. In *Accounting in transition* (pp. 1-11): Routlegde, London and New York.

Gilling, D.M. (1976). Accounting and social change. *International journal of accounting, Spring 1976*, 59-71.

Goujon, M. (2007). Démocratie et croissance : le cas de Madagascar 1972-2003.

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.

Hugon, P. (1987). La crise économique à Madagascar. Afrique contemporaine. Volume 26. Issue 144, pp.3-22.

Hugon, P. (2005). La stagnation de l'économie malgache : le rôle des crises et des facteurs sociopolitiques en longue période. Dans Revue internationale et stratégique 2005/4 (N°60), pp.19-32.

Jaruga, A. (1993). Changing rules of accounting in Poland., *European Accounting Review* (Vol. 2, p.115): The European Accounting Association.

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.

Le Masson, A. (1998). « La CCFOM, le FIDES et la direction du Budget 1946-1958 ». pp.537-547. Institut de la gestion publique et du développement économique. Licence OpenEdition Books.

Loy, C. (2022). Fonds d'Aide et de Coopération (FAC) – 1949-1973. Répertoire méthodique détaillé. 1ère édition électronique. Centre des archives économiques et financières Savigny-le-Temple. 12p.

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.
Mackevicius, J., Aliukonis, J., & Bailey, D. (1996). The reconstruction of national accounting rules in Lithuania. In N. Garrod & S. McLeay (Eds.), *Accounting in transition* (1996, First edition ed., Vol. Chapitre 4, pp. 43-60.). London and New York: Routledge.

Nessim, A-K. (2016). Les entreprises connectées au pouvoir politique bénéficient de nombreuses retombées. Les Echos. 21 décembre 2016. https://www.lesechos.fr/2016/12/les-entreprises-connectees-au-pouvoir-politique-beneficient-de-nombreuses-retombees-234373.

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

Nicolas, B., Anthony, G., & Hopwood. (2005). Le contrôle comme phénomène organisationnel et social. Les grands auteurs en contrôle de gestion, EMS, p. 367-389, 2005. hal-00340449.

Nicolas, B. & Anne, P. (2009). Quand la comptabilité colonise l'économie et la société. Perspectives critiques dans les recherches en comptabilité, contrôle, audit. URL : https://www.researchgate.net/publication/46478234

Onintsoamanandaza, R.E.L. (2016). La politique de change : cas de Madagascar. Mémoire de fin d'études pour l'obtention du diplôme de Maîtrise es-Sciences Économiques. Université d'Antananarivo. Fac DEGS. 58p.

Oussama, O. (2010). Le plan comptable de 1942 : un plan « de » ou « sous » l'occupation ? IEMN-IAE, AFC, Nice. 30p.

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

Pryor, F.L. (1990). Malawi and Madagascar, the Political Economy of Poverty, Equity and Growth, A World Bank Comparative Study, OUP, The World Bank.

Rakotomalala, F. (2015). Église catholique à Madagascar et bien commun à la lumière du compendium de la doctrine sociale (De la 2e à la 3e République : 1975 à 2009), Université de Fribourg, p. 47.

Ramiarantsoa, R.H. (2008). « Madagascar au XXIe siècle : la politique de sa géographie », *EchoGéo* [En ligne], 7 | 2008, mis en ligne le 27 octobre 2008, URL : http://journals.openedition.org/echogeo/8753 ; DOI : https://doi.org/10.4000/echogeo.8753

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, J.C. (2007). Analyse et structure des investissements directs étrangers à Madagascar. Mémoire pour l'obtention du Diplôme de Maîtrise es-Sciences économiques. Fac DEGS. 63p.

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.

Richard, J. (1997). Les pays de l'Europe de l'Est. E. Vuibert, Comptabilité internationale, pp. 351-403. Paris.

Richard, J. (2010). « Comment la comptabilité modèle le capitalisme ? *Le Débat,* vol.4, n°161, pp.53-64.

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.

Tamiri, M.A. & Cherkaoui, M. (2022). « Les effets du passage aux normes IFRS sur la qualité de l'information comptable et financière : Etat des lieux et perspectives de recherche », Revue Française d'Economie et de Gestion. « Volume 3 : Numéro 2 ». pp.52-67.

Thiry, G. (2017). Le pouvoir des instruments comptables : enjeux d'un nouveau modèle de développement. Au cœur de la dimension culturelle du management. L'Harmattan. Dupriez, P., & Vanderlinden, B. (dirs.).

Vercueil, J. (2001). Transition et ouverture de l'économie russe (1992–2002). Pour une économie institutionnelle du changement. L'Harmattan, Paris.

Winkle, G.M., Huss, H.F., & Xi-Zhu, C. (1994). Accounting standards in the People's Republic of China: responding to economic reforms. *Accounting Horizons, 8*(3), 48-57.