REVUE DU CONTROLE, DE LA COMPTABILITE ET DE L'AUDIT

ISSN: 2550-469X

RESEARCH ARTICLE

Comptabilite coloniale a Madagascar : histoire et defis d'appropriation

AUTHORS

ANDRIANIRINASOA Hariniaina
Saholiarimanana ANDRIANALY
Andriatsirafinarivo Georges RADAMA

ILMIN LIBRARY • ACADEMIC FREE ACCESS

https://ilminlibrary.com

Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit
ISSN: 2550-469X
Volume 6 : Numéro 4

L'éducation coloniale comptable à Madagascar, un chemin tortueux ?

Colonial Accounting Education in Madagascar, a tortuous path?

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

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

RADAMA Andriatsirafinarivo Georges
Doctorant en Gestion
Université de Toamasina,
Santé et Politiques Publiques, Gestion d'Entreprise et Développement
Madagascar
Tsirafinarivo@yahoo.fr

Date de soumission : 15/06/2022

Date d'acceptation : 13/01/2023

Pour citer cet article :

ANDRIANIRINASOA H. et al. (2022) «L'éducation coloniale comptable à Madagascar, un chemin tortueux ?», Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit «Volume 6 : Numéro 4» pp : 386 - 410

Résumé

Dans un contexte de mondialisation de l'économie et de la finance, les entreprises en sont les moteurs, et la comptabilité l'outil qui leur est indispensable. L'introduction de la comptabilité à Madagascar datait du début du vingtième siècle lors de l'annexion de l'île par la France en 1895. Pourtant, après plus d'une centaine d'années, son appropriation par la population ciblée demeure illusoire malgré l'adoption par le pays d'une succession de trois plans comptables. La pauvreté ainsi que des facteurs sociologiques ou économiques ont été maintes fois évoqués pour expliquer la prévalence d'un secteur informel dont la comptabilité régulière n'est pas l'apanage. Des ouvrages furent publiés dans ce sens sans rentrer dans les causes profondes et historique du phénomène. À quels déterminants attribuerait-on alors cette léthargie persistante malgré les avancées mondiales dans ce domaine ? L'objectif de ce manuscrit est de retracer les facteurs historiques et organisationnels du phénomène pour en tirer des enseignements, bien que son chemin puisse être long et tortueux.

Mots clés : *Comptabilité ; Organisation ; Historique ; Normalisation ; Madagascar*

Abstract

In the context of globalization of the economy and finance, companies are the driving forces and accounting is the tool that is indispensable for them. In Madagascar, the introduction of accounting was from the beginning of the twentieth century when France annexed the island in 1895. However, after more than one hundred years, its appropriation by the targeted population remains illusory despite the adoption by the country of a succession of three accounting plans. Poverty and sociological or economic factors have been repeatedly referred to explain the prevalence of an informal sector whose regular accounting is not the preference. Works were published in this direction without entering the major causes and history of the phenomenon. What determinants would then be attributed to this persistent lethargy despite the global advances in this field? The objective of this manuscript is to trace the historical and organizational factors of the phenomenon to draw teachings, although this path could be long and tortuous.

Keywords: *Accounting; Organization; History; Normalization; Madagascar*

Introduction

En 2005, Madagascar avait affiché sa volonté de se conformer aux normes internationales IAS/ IFRS à travers son nouveau Plan Comptable Général (PCG). Cette initiative fut mise en œuvre sous la houlette de l'Ordre des Experts Comptables et Financiers de Madagascar (OECFM) qui fait partie de l'*International Federation of Accountants* (IFAC), de la *Fédération Internationale des Experts Comptables Francophones* (FIDEF) et du *Pan African Federation of Accountants* (PAFA). Pourtant, bien que Madagascar ait postulé aux *Statements* of *Membership Obligations* (SMO) Action Plan de l'IFAC depuis mai 2011, les IFRS faisant l'objet du 7ème SMO n'y sont que partiellement respectées, (IFAC, 2019). Or, d'après la constitution de l'IFAC, paragraphe 2.3.b., et en tant qu'organisme membre, l'OECFM se doit de se conformer aux exigences du SMO en adoptant et en mettant en œuvre les normes comptables IAS/IFRS. De plus, moins de 7% des entreprises malagasy œuvre dans la légalité et pour lesquelles la comptabilité régulière demeure malgré tout obligatoire.

Le problème réside sur le fait que si le système comptable en vigueur n'arrivait pas à susciter l'adhésion des entreprises malagasy à la comptabilité et aux normes comptables IAS/IFRS, ces dernières évolueraient toujours en marge de l'économie formelle, voire mondiale et ne pourront pas contribuer pleinement au développement du pays. En quoi leur non-adhésion est-elle due ? Évidemment, des facteurs historiques liés à la transplantation de la comptabilité pourraient en être les causes de même qu'une priorisation d'une certaine catégorie de comptabilité par rapport à d'autres. Au fil des années, de telles pratiques se seraient institutionnalisées et se retrouvaient dans les pratiques comptables actuelles avec tout ce qu'elles impliquent en termes d'adoption et de performance. Si le passé pouvait nous en dire davantage sur ses bienfaits et ses lacunes, en matière d'implémentation comptable, il nous permettrait aujourd'hui d'en tirer profit. Ainsi, cette étude devient ainsi nécessaire pour apporter des précisions aux précédentes suppositions et d'en tirer des conclusions pour la promotion de la comptabilité à Madagascar.

La problématique associée à cette étude est la suivante : Dans quelle mesure l'administration coloniale s'était-elle impliquée plus dans la promotion de la comptabilité publique que privée, et quelles en étaient les répercussions sur la comptabilité commerciale ? Sur le plan pratique, de tels enseignements aideraient le C*onseil* S*upérieur* de la C*omptabilité* (CSC) à mettre en place de nouvelles stratégies et d'actions pour étendre la portée et la qualité de la comptabilité locale. Sur le plan scientifique, ils seraient un éclairage en termes d'études des divers comportements face à l'usage de la comptabilité. Cet article a pour objectif de décrire les

différentes stratégies déployées ainsi que les facteurs historiques ayant influé sur la conduite de la transplantation de la comptabilité à Madagascar, afin de les améliorer. Les hypothèses associées à ce travail sont les suivantes : Premièrement, le style de management colonial de la comptabilité s'inspirait du modèle classique de l'école des organisations en optant pour le rationalisme dans un système clos, et sous l'influence de la révolution industrielle. Deuxièmement, par contre, la comptabilité d'entreprise étant plus une construction sociale que rationnelle fut moins encline à adopter la pensée rationnelle, bien qu'à ses origines, elle avait une tradition normative, d'où son retard.

Pour mener à bien ce travail, nous allons commencer par la revue de littérature portant sur l'école classique et rationnelle des organisations, voire le modèle wébérien de la bureaucratie, critiqué par la suite par la sociologie des organisations, pour enfin aborder la méthodologie, les résultats, les discussions et les conclusions.

1. Revue de littérature

Nous allons exposer dans un premier temps les modèles et concepts associés à l'école classique et rationnelle des organisations, pour aborder dans un deuxième temps les théories y afférentes.

1.1. Description des concepts et liens

Le concept d'école classique des organisations revoyait à l'école des ingénieurs dont la quête de l'efficacité technique et économique résulte de paramétrages internes et de façon rationnelle de l'organisation. Il repose autant sur les rigueurs au travail, que la logique dans le cheminement organisationnel et la formalisation des activités. Son objectif revient à organiser pour produire efficacement grâce à la division technique et/ou administrative du travail (*verticale et/ou horizontale*), en veillant au respect des normes et des procédures bien définies, ne laissant ainsi à son exécutant aucune marge d'interprétation ou d'improvisation. Une séparation hiérarchique nette entre les tâches de conception et d'exécution est de rigueur, la première étant vouée à la partie analytique et normative tandis que la deuxième renvoie à sa mise en œuvre. Ce système fonctionne en vase clos et met l'accent sur la raison comme charnière de sa performance. Ce concept se base par conséquent sur les postulats mécanistes et rationalistes (Aïm, 2012).

Les liens entre ce concept et l'administration coloniale de la comptabilité renvoie à sa logique rationaliste et objectiviste. La mise en place de la comptabilité coloniale publique fut organisée de façon rationnelle et formelle afin d'atteindre l'objectif d'efficacité dans la gestion financière de la colonie. Sa mise en œuvre, son expansion et sa consolidation s'accompagnaient d'une

centralisation, de formalisation et de normalisation. Par contre, la comptabilité privée, bien que gérée sous les auspices de l'administration coloniale, ne jouissait pas de la même structuration, représentation et formalisation officielle. Appelée à interagir avec son environnement, il s'agit plus de système ouvert destiné à évoluer, mais dont le devenir échappait à l'administration. Un management à la rationnelle de cette comptabilité commerciale était donc difficile à instaurer à cette époque. Le mieux que l'administration coloniale puisse faire, ce fut de recourir à des décrets et lois pour tenter de les officialiser. Pourtant, O*n ne change pas la Société par décret* (Crozier, 1979). Et, malgré tout, l'État avait la charge de son éducation et de sa vulgarisation au niveau national.

1.2. Théories mobilisées et auteurs

Les deux postulats R*ationalistes* et M*écanistes* devaient être mobilisés pour expliquer les avancées notables quant à la gestion de la comptabilité coloniale aux dépens de celle du privé qui nécessiterait plus de conventions et d'ouvertures vers son environnement, d'où sa lente et difficile transplantation. Les systèmes rationnels ou rationalistes s'appuyaient sur l'intelligence et l'esprit humains pour façonner et mouler l'organisation pour que celle-ci puisse atteindre un objectif prédéfini (Scott, 2003). En réalité, il incombait à la métropole de mettre à la disposition du Gouverneur résident général de Madagascar un M*anuel des procédures* que ce dernier se devait de respecter et de faire respecter scrupuleusement. Le C*ontrôleur financier* des colonies s'assurait de son application. Ce postulat rationaliste met donc en avant une démarche technico-économique où les dispositions d'ordre affectif ou cognitif n'ont pas leur place. L'organisation devient donc un outil au service de la productivité et de la rentabilité (Barabel & Meier, 2015). Toutefois, les principes rationnels s'apprêtaient difficilement à cette quête de la performance quand les organisations devaient composer avec la réalité, les jeux politiques et institutionnels (Meier, et al., 2018).

Le concept Mécaniste revient à considérer le personnel d'une organisation comme des R*ouages* qu'il faille synchroniser. Faisant partie intégrante de la pensée classique, ce postulat se fonde sur la division du travail, l'organisation hiérarchique, l'unicité du commandement, le principe d'exception et le principe de spécialisation. Le père de cette division du travail revenait à Adam Smith (1776), mais qui avait été depuis reprise par Taylor (1911) pour les travaux en ateliers ; et par Fayol (1916) pour la partie administrative. Rappelons que la comptabilité fait partie des six fonctions ou divisions essentielles du travail de Fayol (Aïm, 2012). Cette bureaucratie ou du moins ses principes fut renforcée par les critères d'une administration bureaucratique idéale

de Weber (1922). La Bureaucratie au sens strict du terme est un organe composé de l'ensemble des fonctionnaires, et au sens étendu l'ensemble des employés qui sont affectés à des tâches administratives.

Au sens de Weber (1922), cette bureaucratie est un mode d'organisation du pouvoir qui se caractérise par l'importance de la division du travail, de la spécialisation des fonctions, d'une structure d'autorité hiérarchique fondée sur un système de règles. De plus, selon weber, c'est l'exemple le plus achevé d'une domination légale rationnelle, caractéristique du processus de rationalisation du monde. A priori, l'administration coloniale de la comptabilité publique fut l'exemple typique d'une bureaucratie wébérienne devant asseoir cette domination légale et rationnelle. Certains sociologues qualifiaient la comptabilité d'i*nstrument de domination* d'après la thèse de Clavijo (2020), dépassant certainement sa vocation primaire. Ce serait probablement l'origine et la cause de ses défaillances.

Des critiques émanaient des sociologues comme quoi cette bureaucratie tant prônée par Weber peut entraîner des dérapages quand la classe dirigeante se l'approprie grâce à un processus de captation de pouvoir et des relations de domination en mobilisant les ressources de l'organisation (Michels, 1914). Merton (1949) évoquait aussi le phénomène des U*sages sociaux* pouvant à la longue devenir dysfonctionnels en faisant allusion à la bureaucratie de Weber. Cette dernière peut devenir une source *d'inadaptation, de rigidités, de conformismes, de cercle vicieux bureaucratiques* quand les fonctionnaires se retranchent derrière les R*ègles*. En somme, les R*ègles* instituées et censées encadrer le fonctionnement de l'organisation se renforcent sur elles-mêmes en faisant fi de l'environnement extérieur. Les Lois doivent se mettre à jour vis-à-vis de l'évolution des pratiques comptables et non pas l'inverse. Au bout du compte, Crozier (1963) dans son ouvrage intitulé *Le phénomène bureaucratique* remettait en cause l'efficacité même de cette Bureaucratie de Weber dû aux C*ercles vicieux bureaucratiques*. Il la considère comme source de *paralysie* et d'*incapacité d'adaptation* de l'organisation aux mutations de son environnement.

2. Matériels et méthodes

La démarche entreprise dans le cadre de ce manuscrit consistait à revoir les documentations ayant trait à la colonisation en général, et à la comptabilité en particulier. D'une part, les textes promulgués en France, puis rendus applicables à Madagascar, étaient analysés notamment en ce qui relève des applications du C*ode de commerce* et des différents textes subséquents.

D'autre part, les anciens J*ournaux* O*fficiels* de M*adagascar* et D*épendances* (JOMD) et ceux de la Guinée française (JOG Éducation) furent prisés pour leurs contenus officiels assez détaillés de l'époque pour relater le quotidien des affaires de l'État (P*atente,* Éducation, I*ndigénat*, *Justice*, *Agents comptables*, O*ffres d'emplois*, D*écrets,* A*rrêtés* et C*irculaires*). Ces documents en ligne et accessibles auprès de la BnF (Bibliothèque nationale de France) furent enrichies de quelques ouvrages et de thèse traitant le système éducatif comptable et colonial, ainsi que les stratégies assimilées.

Le site de notre recherche se limite en général à l'étendue du territoire malagasy et celui de la Guinée française en matière d'é*ducation*. En particulier, nous nous sommes focalisés sur les hautes terres malagasy (I*merina* et B*etsileo*) car les principales décisions y étaient prises. Parallèlement, cela nous a révélé les priorités d'époque, et par la même occasion la présence d'esprit et de pragmatisme bureaucratiques dont ils avaient fait preuve. Cependant, notre axe de recherche dont la comptabilité ne pouvant être délaissé, bien que d'autres sujets fussent tout autant captivants, toutes initiatives répondant à nos attentes furent repérées, avant d'être collationnées. Enfin, l'étendue de notre recherche était limitée aux premières heures de la colonisation jusqu'aux années 1940, avant le tumulte de 1947 revendiquant l'indépendance. Évidemment, le travail embrassant à la fois la sociologie des dispositifs de gestion telle que la comptabilité, l'histoire de Madagascar et dépendances, le juridique et le fiscal ; il fallait nous enquérir des expériences et du savoir-faire des collègues appartenant à d'autres Facultés pour disposer d'une meilleure vue d'ensemble.

3. Résultats

Si nous débutons par le commencement de la normalisation comptable, l'histoire nous conduit aux IFRS en tant que standards internationaux en termes de *Reporting* financier, publié pour la première fois en juin 2003 par l'IAS *Board*. Depuis, ils ont été amendés à plusieurs reprises pour tenir compte de diverses exigences des investisseurs internationaux. L'actuel PCG 2005 malagasy avait été conçu par référence aux IFRS de 2003. Malheureusement, les mises à jour n'ont pas suivi et le PCG demeure dans son état léthargique. Pourtant, Madagascar n'était pas à sa première volonté de normalisation aux IAS/IFRS. Ne tenant pas compte du premier plan comptable postcolonial de 1969 approuvé par le Décret n°69.002 du 7 janvier 1969, car celui-ci ne relevait pas encore de la portée des IFRS ; Madagascar voulait déjà s'y conformer avec le PCG 1987 par le Décret n°87.332 du 17 septembre 1987. Désormais, l'Ordre des Experts-Comptables n'était pas étranger à ce processus quand il fut créé par l'Ordonnance n°62-104 du

1er octobre 1962. Après une hibernation d'une trentaine d'années, l'Ordre fut réactivé par l'Ordonnance n°92-047 du 5 novembre 1992. Serait-ce déjà l'indicateur des réalités actuelles de faibles appropriations de la comptabilité commerciale et d'un développement assez figé de la comptabilité publique ? Comment les choses avaient-elles évolué ?

3.1. De la diversité vers une réorganisation de la comptabilité d'État

Madagascar étant une colonie jusqu'en 1960, la loi française devait s'appliquer sans condition dans la grande île. Le Décret du 9 juin 1896 réorganisant le service de la justice à Madagascar stipula que *Seront promulguées, selon les formes prescrites, les dispositions des lois et des codes français qui sont rendus applicables à Madagascar et dépendances* (Art.38 ; J.O n°19 du 24 juillet 1896). Pourtant, à l'exception de quelques grandes entreprises françaises qui devaient remplir certaines conditions liées notamment à leurs chiffres d'affaires, le PCG ne devenait obligatoire qu'en 1965 en France. Cela nous révèle quatre sous périodes distinctes pour Madagascar. La première sous période correspond à celle du début de la colonisation jusqu'aux débuts des années vingt, et que nous appelons phase d'*importation*. La deuxième sous période s'étale du début des années 1920 jusqu'au début des années quarante, et que nous qualifions de phase d'*expansion*. La troisième phase, à partir de l'année 1935 correspond à celle d'une *réorganisation*. Au-delà, nous avons l'ère du début de la *normalisation*.

3.1.1. Phase d'*importation* comptable différenciée entre public et privé (1896 – 1920)

Madagascar étant nouvellement colonisé en 1896, ses dirigeants se devaient d'apprendre à le diriger en se servant d'outils dont la comptabilité publique et la comptabilité d'entreprises. La gestion de la première s'inscrit dans le cadre des réglementations édictées aussi bien en France qu'à Madagascar. Selon l'instruction du 7 février 1896 du Ministère des colonies, Direction de la comptabilité, Paris, adressée au Résident Général de France ; la comptabilité utilisait des modèles et imprimés fournis par les soins des services administratifs (JOMD n°34 du 30 octobre 1896, p.81). Il s'agissait alors de modèles normalisés s'inspirant de ce qui se faisait en France à cette époque. Pour son organisation locale et son contrôle, l'Arrêté n°63 du 28 octobre 1896 (p.78) nomma un Commis comptable de 2e classe, sous les ordres du Général commandant le corps d'occupation et Résident général de France.

Il s'agissait alors d'une comptabilité publique à usages militaire et administratif, ayant pour vocation la pacification, l'autonomisation financière et administrative de l'île, où les *indigènes* et les comptables privés n'avaient pas leur place. Ce personnel comptable étranger de l'ère coloniale fut déjà régi par le Décret français du 25 juin 1887, puis par le décret du 6 décembre

1898 portant réorganisation du corps des comptables coloniaux (JOMD du 7 mars 1899, n°375). Dans son Titre 1er, ces comptables sont classés en trois catégories dont les *Agents comptables principaux*, les *Agents comptables du 1er et 2e classe*, et les *sous-agents comptables*. Notons que les premiers comptables publics locaux (*indigènes*) ne dataient que vers la fin de la période coloniale, le 23 juillet 1955 (JOMD du 23 juillet 1955, n°3638, p.1723).

Pourtant, parallèlement à cette comptabilité publique restrictive et sélective, des comptables à titre privé, résidant dans la capitale, y proposaient leurs services aux colons en 1896. Il s'agissait entre autres d'un certain *P. Ternes* qui œuvrait dans la comptabilité commerciale et de banque, et qui se proposa d'établir des situations et des bilans. Notons également un certain *Petiteau* qui fut vérificateur, comptable, Arbitre négociant et officiant au centre-ville d'Antananarivo dans le quartier d'A*mbatovinaky*. Des Français en la personne de M. et Mme *Desgouttes* résidant en Aix-en-Provence ne furent pas en reste. Ils voulaient aussi exercer le métier de comptables à Madagascar au même titre que M. Bigue, résidant au 9, rue Erard, Paris, 29 ans et ancien élève de l'école supérieure Arago (JOMD, 1909).

Quoi qu'il en soit, la profession comptable privée ne fut encore ni organisée ni représentée, et dont la pratique demeure diversifiée, voire inspirée des formations issues des grandes écoles de commerce, qui, à l'époque, furent encore au début de l'unification de leurs enseignements. De plus, les conseils ou les corporations de comptables, à l'instar de ce qui existait en France, n'existaient pas localement. Dès lors, la *normalisation* de la comptabilité à Madagascar revêt donc deux visages dont celui de l'État avec sa bureaucratie et ses règles : imprimés préétablis, comptabilité de caisse, la structuration de son corps et les modalités de tenue et de vérification des comptes, d'une part ; et d'autre part une comptabilité privée multiforme, ségrégationniste, simpliste et subjective.

3.1.2. Phase d'expansion géographique de la comptabilité publique (1920 – 1940)

Hormis les comptabilités opérées au niveau des circonscriptions administratives et financières, et qui sont en expansion dans les autres chefs-lieux de l'île ; l'application de la comptabilité fut étendue aux établissements publics jouissant de la personnalité civile et morale. Les mêmes pratiques rigoureuses et modernes, simplistes, voire primitives que celles de la comptabilité privée y furent observées, dont la partie double, les journaux auxiliaires, la balance et le grand-livre. Notons que ces exigences provenaient du Code napoléonien du commerce de 1807 dont avait hérité Madagascar. Or, ce dernier fut la suite logique d'une précédente codification civile publiée trois années auparavant. Ce Code civil du 21 mars 1804 apportait des précisions quant

à la nature meuble et immeuble des biens, autant d'éléments utilisés en comptabilité des entreprises.

L'*expansion* en question se rapportait à la mise en œuvre de cette comptabilité publique au sein de divers services d'utilité publique dont la chambre de commerce, la caisse d'épargne, les postes et les télégraphes, le chemin de fer, etc. De Décrets en décrets, les procédures de tenues et de contrôle des comptes furent édictés, ainsi que les personnes en charge de les exécuter. Le Décret français du 30 décembre 1912 portant sur *le régime financier des territoires d'outre-mer* stipula les dispositions par rapport auxquelles *les écritures de l'agent comptable devaient être tenues* (JOMD, 1936). Parfois, la comptabilité fut de *caisse*. Le cas échéant, des états signés par des secrétaires-comptables ou des commis comptables de 2e ou 3e classe, puis contresignés par le président ou les supérieurs hiérarchiques directs faisaient office de comptabilité. L'approbation annuelle des comptes fut prise par arrêté du gouverneur général, pris en conseil d'administration de la colonie. De telle catégorie de comptabilité concernait les établissements étatiques, y compris ceux ayant la vocation commerciale et/ou industrielle. Pour ces derniers, *une comptabilité spéciale* peut être tenue (Art.15 du Décret du 25 juin 1934), mais dont l'approbation incombait toujours au chef de la colonie.

Furent généralement nommés et remplissaient la fonction de comptable à cette époque des fonctionnaires français, à l'instar d'un certain *Labouré*, qui, par la décision du 6 décembre 1912, occupait la fonction de secrétaire-archiviste. Commis de 3e classe des services civils, auprès de la chambre consultative de commerce et d'industrie de Tamatave, *Labouré* signait les états et les faisait contresigner par le président de la chambre. Pourtant, hormis cette comptabilité de trésorerie, celle de la caisse d'épargne fut innovante. Dotée d'un agent comptable, le Règlement du 18 octobre 1919 (Art.34 et 35) avait déjà énuméré les *éléments principaux* de la comptabilité de celui-ci dont un livre-journal, un grand-livre, un livre des comptes divisionnaires, les balances, etc. (JOMD du 18 octobre 1919, p.1040).

En matière de surveillance et de contrôle, l'agent comptable est surveillé par son directeur, qui lui-même devait rendre des comptes au conseil d'administration. Le gouverneur général, sur avis du Conseil d'Administration, statua toujours en dernier ressort. Quant à la méthode utilisée, les écritures de l'agent comptable sont désormais tenues en partie double, ce qui surpasse la comptabilité de trésorerie des premières heures de la colonisation. Par conséquent, l'*expansion* de la comptabilité publique se matérialisait par l'amélioration de son organisation, (*objet de l'Arrêté du 31 janvier 1935, promulguant dans la colonie de Madagascar et Dépendances le*

décret français du 15 décembre 1934, qui porte application aux colonies du décret du 25 juin 1934 relative à la comptabilité de l'État - JOMD, 1935) ; et son expansion géographique dans les chefs-lieux de provinces de l'île.

Pour couronner le tout, il fut institué à Madagascar, (Art.8) du Décret du 3 septembre 1936, un corps des Commissaires aux comptes qui furent exclusivement constitués de Français (JOMD, 1936). Probablement, ceci demeura dans la suite logique de la création en France du corps des Commissaires aux Comptes agréés en 1935. Par contre, aucune avancée majeure n'avait pu être enregistrée en termes de normalisation comptable dans le secteur privé à Madagascar.

3.1.3. Phase de réorganisation de la comptabilité d'État et de sa gestion (dès 1935)

L'année 1935 demeurait un tournant important dans la gestion de l'État français, notamment dans l'organisation de sa comptabilité publique. L'étendue mondiale de la crise boursière de 1929 survenue aux États-Unis fut ainsi l'élément déclencheur de cette réorganisation. Les difficultés qui s'ensuivaient contraignaient les États à rationaliser l'allocation des ressources publiques devenues rares dans un contexte d'appauvrissement de la population. Il en découla de grandes transformations socio-économique et politique qui s'accompagnèrent de grandes dépressions, d'autant plus que réarmement de l'Allemagne en 1935 laissait planer le sceptre d'une nouvelle guerre mondiale qui devint réalité quatre ans plus tard. Sur le plan politique, l'année 1935 fut marquée par la montée de la dictature qui se manifesta en France par le Décret-loi de 23 octobre 1935 ; restreignant la liberté de manifester, et ayant abouti à la chute du gouvernement Daladier. La précarité des conditions salariales dans le commerce et l'industrie conduisait à la mise en place d'un régime des assurances sociales promulgué par le Décret-loi du 28 octobre de la même année. Économiquement, le décret-Loi du 30 octobre 1935 porta sur la création et la forme des chèques bancaires.

Il s'agissait alors de faits et d'évènements qui obligeaient l'État français à réorganiser sa propre comptabilité. Cette réorganisation fut promulguée par le Décret du25 juin 1934 dont l'adoption dans les colonies par le Décret du 15 décembre 1934. L'innovation attendue devait s'accompagner, sur le plan comptable, *d'apporter plus de clartés dans les comptes de l'État et de permettre ainsi la réalisation d'économies* (JOMD, 1935). Pour le cas malagasy, l'application du Décret français fut l'objet de l'Arrêté du 31 janvier 1935 (JOMD, 1935). Sa concrétisation sur les terres malagasy s'était traduite par la volonté, comme en France, *d'améliorer, en les allégeant*, *les règles générales d'exécution financières des services de l'État*. Il devait en découler une détermination à temps du résultat budgétaire qui était utile aux prévisions. Ce

Décret visait également à éviter toutes confusions entre les dépenses budgétaires et celles de trésorerie. En termes de crédits *mis* à sa disposition, les nouvelles mesures devaient aider l'administration coloniale à les mieux gérer.

L'Arrêté du 19 décembre 1934 portant *suppression du sous-ordonnancement de Tananarive*, ainsi que l'affectation de ses attributions à la direction des finances et de la comptabilité en était l'illustration en matière d'organisation financière (JOMD, 1934). La réorganisation ne se limita pas à la suppression de postes, mais alla jusqu'à réduire, voire supprimer diverses allocations, faisant objet de l'Arrêté du 29 décembre 1934, *portant réduction et suppression de diverses allocations* (JOMD, 1935). Le gouverneur général de Madagascar, dans son arrêté précité, stipula une réduction de 20% sur certaines allocations *énumérées* (Art.1). De plus, *toutes autres indemnités instituées par arrêtés locaux et décisions locales sont supprimés,* hormis deux exceptions (Art.2). De nouvelles impositions furent mises en place par l'Arrêté du 31 décembre 1934 *sur les patentes* pour toutes activités rémunératrices (JOMD, 1935). À chaque individu aussi sa propre taxe, majorée par rapport à celle prévue par l'Arrêté du 3 janvier 1929. Il s'agit d'un impôt *personnel sur tout individu français, étrangers ou indigène habitant la colonie de Madagascar et Dépendances* (Arrêté du 31 décembre 1934).

Sans être exclusive, outre les taxes sur les produits miniers et celles perçues sur les bovidés qui constituent une des richesses de l'île, le foisonnement de nouvelles taxes, de majorations d'impôts, de suppression de postes ou d'allocations, de réaffectations budgétaires qui étaient associées sont autant de faits nécessitant la réorganisation de la comptabilité de la colonie, sans oublier les majorations des primes d'assurance, les taxes télégraphiques, les taxes d'importation et de consommation, les impôts fonciers (JOMD, 1935). Face à cette effervescence, comment la comptabilité d'entreprise s'était-elle développée à Madagascar ?

3.2. Des formations comptables différenciées par catégories sociales

Pour les colons, la formation en comptabilité fut une nécessité pour développer les entreprises installées à Madagascar dont des commerçants, des industriels et des agriculteurs. Bien qu'un *Office colonial* dont le siège était à Paris fut mis à leur disposition pour le recrutement de personnel européen, s'acclimater dans un pays nouvellement conquis n'est pas aisé et revient cher. Ainsi, le recours à une main-d'œuvre locale non instruite devient une évidence. Encore fallait-il les former aux ficelles du métier, d'où l'apparition des premières écoles primaires à vocation professionnelle pour le commun des I*ndigènes*. Furent créées successivement par la

suite une école normale chargée de former des instituteurs et des futurs formateurs I*ndigènes* ; l'É*cole administrative et commerciale*, et l'É*cole supérieure indigène*.

3.2.1. Des instructions sommaires pour des indigènes de la masse (dès 1896)

Au lendemain de l'annexion de l'île par les Français, ces derniers ressentirent la nécessité de former sur place une minorité d'*indigènes* devant servir leurs intérêts, surtout dans *l'Imerina.* Ainsi, fut installée à « Avaradrovo » Tananarive, actuellement dénommée Avaradrova, sous la direction d'un certain Jully, architecte des bâtiments civils, une école professionnelle indigène destinée à former des ouvriers. Il fut alors promulgué l'Arrêté du 17 décembre 1896 instituant cette école ayant pour mission de former des *maîtres ouvriers indigènes* dans différents corps de métiers (Art.2), dont les travaux publics, les bâtiments civils et l'Enseignement. (JOMD n°46 du 19 décembre 1896 ; p.219). À sa création, l'Article 10 de cet Arrêté précité stipula que *Les programmes d'enseignement sont élaborés chaque année en Conseil d'administration et approuvé par le Résident Général*, sans toutefois préciser les détails sur leur contenu. L'école fut inaugurée le samedi 23 janvier 1897 et les détails la concernant, dont le R*èglement Intérieur* et les cours dispensées, y compris la C*omptabilité commerciale*, furent promulgués le 24 janvier 1897 (JOMD n°57 du 27 janvier 1897 ; p.83).

L'administration coloniale s'attendait à ce que l'école professionnelle de Tananarive puisse, dès la fin de 1897, *fournir à l'industrie locale de bons ouvriers et quelques contre-maîtres habiles. En outre, le commerce et les administrations locales pourront recruter de bons employés parmi les élèves* qui suivirent le cours de comptabilité commerciale professé par un certain M. Capurro (JOMD n°81 du 17 avril 1897 ; p.373). Notons que la C*omptabilité* n'était qu'un des huit cours théoriques dispensés en accompagnement des cours pratiques à vocation industrielle, manuelle et/ou artisanale. En juin 1898, l'école professionnelle de Tananarive recensa 180 élèves dont les résultats étaient élogieux de la part de leurs futurs employeurs, bien qu'il n'y ait aucun indicateur d'efficacité exclusivement en matière de comptabilité. Les enseignants théoriques furent constitués de fonctionnaires et de chefs de services pour la plupart dont les compétences en comptabilité n'avaient pas été citées.

Toutefois, le fonctionnement de l'école, du moins à ses débuts, représentait un gouffre financier en termes de dépenses de fonctionnement alors que durée de chaque promotion ne durait qu'une année, avec à son milieu une évaluation donnant lieu à une allocation journalière variant de 10 à 25 centimes de francs dépendamment du classement obtenu (Art.9-Arrêté 1296 - JOMD n°194 du 8 janvier 1898). Une description plus détaillée des activités de l'école professionnelle

fut publiée le 18 janvier 1898 en détaillant les programmes dont la C*omptabilité* (JOMD n°198 ; p.1391). Malgré tout, le recrutement des élèves fut conditionné par les points suivants : 1° *Savoir lire, écrire et calculer, en français ;* 2° *Posséder des aptitudes à recevoir l'enseignement de l'école* (Art. 6) ; de sortes qu'une année scolaire entière ne puisse pas suffire pas à en faire des sommités intellectuelles. Ce modèle fut reproduit dans les provinces de T*amatave* le 3 août 1897, de Fianarantsoa le 5 décembre 1900, et de T*uléar* par un arrêté de 7 décembre 1900, et qui fut à l'origine des futures écoles régionales de l'île.

3.2.2. Une Spécialité administrative et commerciale pour la Classe moyenne (dès 1897)

Parallèlement à l'école professionnelle sise à « Avaradrovo », littéralement au nord du palais de la Reine, une école professionnelle *supérieure* réservée à une élite *indigène* fut mise en place. Il s'agit de l'école normale Le Myre de Vilers (LMV) instituée par un arrêté du 2 janvier 1897 et installée à *Manjakamiadana* (au Palais de la Reine). Au début, on y dispensa un cours de *droit commercial* conformément à l'arrêté du 20 octobre 1897 pour *familiariser les juges et les fonctionnaires malagasy avec les lois* françaises et les règlements administratifs. De plus, on y forma des *enseignants* pour les futurs centres d'apprentissages des *indigènes* qui devinrent aussi des interprètes. L'école compta 210 élèves au 1er juillet 1897 dans la section des instituteurs et 69 suivant les cours de droit, *destinés à remplir dans l'administration locale les fonctions de gouverneur, d'interprètes ou comptables* (JOMD n°278 du 21 juillet 1898 ; p.2173).

Toutefois, Gallieni jugea qu'il fut opportun d'y ajouter, en complément du droit commercial, un cours pratique de *comptabilité commerciale*. À ce titre, l'Arrêté du 25 mars 1901 stipulait *l'organisation dans les écoles normales, d'une section administrative et commerciale, destinée à fournir des employés de commerce et des agents de diverses administrations* (Art.8 – JOMD n°817 du 8 juillet 1903 ; p.9664). Ainsi, la décision n°453 du 24 mai 1898 institua une C*haire de comptabilité commerciale et de tenue des livres* annexée à l'école normale Le Myre de Vilers (Art.1). Il s'agissait finalement d'un établissement distinct de cette dernière, sous le nom de « *école administrative et commerciale* » de Tananarive. Des écoles similaires furent instituées dans d'autres régions de l'île dont Mahanoro, Analalava, Fianarantsoa. Les comptables issus de ces écoles furent *nécessaires aux commerçants français de chaque région* (JOMD n°259 du 9 juin 1898 ; p.1962). Concernant l'organisation intérieure de ces *écoles administratives et commerciales*, elles comprenaient cinq divisions : une division aux fonctions administratives, une division aux fonctions d'écrivain interprète, une division commerciale, une division école

de médecine, et une division aux emplois du service topographique (Art.5 -Arrêté n°281 du 5 juillet 1903).

Quant au programme de formation, il y eut un programme commun aux différentes divisions et un autre qui soit spécifique à chacune des cinq divisions. Pour la 3e division, on y enseigna d'abord le C*ommerce et la comptabilité commerciale* : effets de commerce, lettre de change, le billet à ordre et leur endossement. Ensuite, des *Exercices pratiques* dont La Comptabilité d'un petit capitaliste, l'Inventaire d'entrée donnant la composition du capital, l'ouverture des comptes ; les opérations comprenant : recettes, dépenses, Balance d'inventaire, Bilan. Enfin, on y enseigna aux élèves des notions de correspondance commerciale, l'écriture, le maniement de la machine à écrire, et l'établissement des pièces diverses de comptabilité (JOMD n°817 du 8 juillet 1903 ; p.9666).

3.2.3. L'école supérieure indigène de Tananarive pour l'élite locale (dès 1909)

Le 29 mai 1909, soit six années après la création de l'école administrative et commerciale, fut créée par un Arrêté de la même date, l'*école supérieure indigène* de Tananarive. Officiellement, l'école devait ouvrir ses portes le mois d'août de la même année et s'implanter à l'Avenue La Bourdonnais. Un avis fut publié dans ce sens dans le journal officiel local pour effet d'annonce en insistant sur le fait que ce sera un Instituteur européen qui la dirigerait (JOMD n°1210 du 5 juin 1909). À sa création, la formation proposa 3 cycles dont le premier dure 4 ans, le second 3 ans et le troisième une année. À ce dernier stade, l'école proposa trois sections, à savoir la section médicale, la section commerciale et la section enseignement général. L'effectif par cycle et par section ne dépassait pas la quarantaine, soit un effectif moyen total annuel estimé à 165 élèves. En ce qui nous intéresse, la section commerciale qui ne comptait que 30 élèves par promotion étaient sanctionnés par un *Certificat de fin d'études commerciales* institué par l'arrêté du 20 mai 1922. Cette minorité dénota le caractère élitiste de la formation avec en plus des jeunes à peine âgés de 18 ans à la sortie de la formation, contre 7 à 10 ans révolus à leurs admissions.

Par un arrêté du 28 novembre 1923 (Art. 1er), l'école supérieure indigène de Tananarive fut rebaptisée « d'École Flacourt ». Quant au Programme de formation de sa S*ection* C*ommerciale*, il était assez riche et recouvrait plusieurs domaines dont le commerce international ; le transport terrestre, ferroviaire et maritime ; la comptabilité de caisse, de portefeuille et de marchandises ; les opérations bancaires de trésorerie ; le droit des affaires et les marchés financiers ; la tenue des livres obligatoires relatifs aux opérations courantes et l'édition des documents de synthèse

de fin d'année. Parallèlement, une importance particulière fut attribuée aux apprentissages du secrétariat (S*téno* – D*actylographie*) puis aux correspondances commerciales. L'arithmétique commerciale demeurait de rigueur (C*alculs mentaux,* I*ntérêts simples et composés,* E*scomptes et* A*nnuités*, A*mortissements et* C*alculs de prix de revient*). De plus, on y inculqua aux apprenants de fortes connaissances générales avec la maîtrise du français (O*ral*, O*rthographe*, L*ecture expliquée*). Bien qu'il s'agisse de notions familières aux actuelles études universitaires en gestion, les apprenants de cette époque avaient un niveau assez élevé.

Notons que la comptabilité dispensée était relative aux enregistrements chronologiques des opérations dans les journaux dédiés à cet effet dont le livre-journal, le grand-livre, le livre d'inventaire et les copies des lettres déjà prévues par le C*ode de Commerce* français *de 1807* devenus applicables à Madagascar. D'ailleurs, le régime financier dans chaque colonie fut une comptabilité en partie double dans les écritures du trésorier-payeur (*règlement du 30 octobre 1829*), et à partie *simple* et *double* pour la comptabilité commerciale. L'enseignement de la comptabilité s'enrichissait alors de la multiplicité des écoles de formation qui, partant de la base, s'éleva vers un niveau supérieur. Or, pour les *indigènes*, l'école fut toujours sanctionnée soit par un certificat d'aptitude pédagogique ou professionnelle, soit par un certificat de fin d'études, et pas davantage.

3.3. De l'appropriation par les indigènes vers des obligations comptables étatiques

Toutefois, après que ces premières instructions sont menées à termes, leurs bénéficiaires s'y étaient-ils réellement intéressés ? Munies de connaissances théoriques et pratiques d'époque assez solides, ne faudrait-il pas nous intéresser sur l'usage et la maîtrise de ces rudiments de la comptabilité qui étaient à l'origine des comptabilités modernes, dont celle de Madagascar. Ces points feront l'objet des sous paragraphes qui suivront.

3.3.1. Début d'intérêt par les indigènes pour la fonction comptable (dès 1940)

Depuis le début de la colonisation, le corps des comptables coloniaux fut régi par le Décret du 25 juin 1887, puis réorganisé le 6 décembre 1898 par un autre Décret paru dans le JOMD le 7 mars 1899. En général, l'occupation des postes au sein de cette administration coloniale fut exclusivement réservée aux Français. Auprès des entreprises coloniales, les postes comptables furent attribués aux expatriés français qui ne possédaient pas nécessairement à l'époque des compétences comptables initiales. Citons les cas des Sieurs Francou, Gache, Barrois et Igoult. Le Sieur Francou fut un Capitaine détaché du S.M.O.T.I.G (*Service de la Main-d'œuvre des*

Travaux d'Intérêt Général), mais détaché auprès de la direction de l'enseignement à titre d'agent comptable, de 1936 à 1939. Les trois derniers furent des Instituteurs qui devinrent des agents comptables pendant la même période, à l'exception de M. Barrois (*Instituteur principal*) qui exerça cette fonction d'Agent-Comptable de 1906 à 1910 (Duteil, 2009). Ceci aurait contraint l'administration à plus de formalismes procéduraux dans la gestion de ses propres comptes. Par contre, en 1935, nous avons recensé un comptable malagasy dénommé *Raseta*, travaillant pour le compte de la maison *Ottino* sise à Antananarivo, Rue Amiral-Pierre (JOMD, 1935).

Malgré une réelle discrimination quant à l'accès aux formations de *qualité*, des candidatures locales en comptabilité furent repérées dès 1940 dans l'unique journal d'annonce légale de l'île. Parmi les prétendants à la fonction comptable, nous avons recensé davantage de Malagasy aux côtés des Français. Toutefois, la fonction comptable s'associait au secrétariat et les niveaux des prétendants dépassaient rarement les classes secondaires. Il paraît difficile dans ces conditions de se mettre à la hauteur de la comptabilité moderne de nouveau genre sans une érudition hors du commun de la part des concernés. D'ailleurs, un constat fait par des délégations coloniales chargées d'évaluer la qualité de l'enseignement dans l'ile l'avait qualifiée de *médiocre* à cette époque. Néanmoins, l'année 1940 marqua un tournant important dans la lente appropriation par les locaux de la comptabilité, sans l'intervention d'aucune association ou un quelconque ordre comptable.

Partant de deux observations faites en 1940 et 1942, et parmi les 26 prétendants aux emplois de comptables, trois seulement étaient des Français et les 23 restants des Malagasy. Ils avaient une moyenne d'âge de 28 ans dont 19 ans pour le plus jeune et 48 ans pour le plus âgé. Sept avaient postulé exclusivement pour la comptabilité dont deux Français et cinq Malagasy, alors que les 17 autres postulaient pour les postes de dactylos et comptables dont un Français. Quatre se déclaraient à la fois sténo-dactylo-comptable, alors que deux postulaient aux postes de caissier et de secrétaire. À priori, les Français étaient plus précis quant à leurs attentes contrairement aux locaux qui semblaient indécis malgré un semblant de polyvalence.

Quant à leurs qualifications, le seul Malagasy sur cinq ayant postulé exclusivement au poste de comptable avait un CEC/CAP ou *Certificat d'Études Commerciales* et un *Certificat d'Aptitudes Pédagogiques*. Un autre Malagasy avait un C.E.S.D (*Certificat d'Etudes du Second Degré*), un diplôme qui prêtait plus à l'éducation, en tant qu'Adjoint dans les classes de cours préparatoires et des cours élémentaires, qu'à la fonction de comptable. Quant à l'un des Français qui postulait pour le poste de comptable, il avait, lui aussi, affiché un autre talent de *surveillant de divers*

travaux. En somme, il s'agit d'autant de faits marquant un début d'intérêt des locaux pour la comptabilité des sociétés. Mais, qu'en était-il de la technique comptable proprement dite ?

3.3.2. Adoption du Compte des Profits et pertes, de l'inventaire et du bilan (dès 1935)

Le compte de *profits et perte* est l'ancêtre de l'actuel compte de résultat. Deux décrets furent promulgués dans ce sens dont le décret-loi du 8 août et celui de 30 octobre 1935. Le premier, en modifiant l'article 34 de la Loi du 24 juillet 1867, contraint toujours les sociétés anonymes à remettre à la disposition des *Commissaires* l'inventaire, le bilan et le compte des *profits et pertes*, ainsi que le bilan au moins quarante jours précédant l'assemblée générale. Cependant, par rapport aux dispositions de la loi du 24 juillet 1867, ces trois documents devaient être en sus accompagnés d'un *Rapport spécial* établi par ces *Commissaires*. L'Article 34 de ce Décret-loi du 8 août 1935 stipulait que « Les commissaires établissent un rapport dans lequel ils rendent compte à l'assemblée générale de l'exécution du mandat qu'elle leur a confié et doivent signaler les irrégularités et inexactitudes qu'ils auraient relevées » (JORF, 1935). Bien que ce *Rapport* fût déjà exigé par la loi de 1867 (Art. 35), et qu'on ait reproché aux commissaires de paraphraser les résultats, leur *rapport* témoigne d'une exigence accrue de fiabilité et de transparence dans la présentation des comptes.

Le Décret-loi du 30 octobre 1935 (Art.35) stipula par la suite que « Le bilan et le compte de profits et pertes présentés à l'assemblée des actionnaires doivent être établis chaque année dans la même forme que les années précédentes et les méthodes d'évaluation des divers postes doivent être immuables, (…) ». De telles initiatives représentent l'ébauche future de principes actuellement adoptés dont celui de la permanence des méthodes et celui de l'intangibilité des documents de synthèse, devant ainsi faciliter leur lecture et leur compréhension. Notons que l'adoption de ces principes ne reçut pas toujours l'unanimité auprès des professionnels d'antan. Selon Goldschmidt en 1881, *Les exigences des différents commerces sont trop diverses pour que la même méthode puisse être appliquée à tous.* (Gagey, 1881). Malgré tout, l'accalmie survint après quelques débats et le compte des *Profits et pertes* se perpétua au fil des âges avec ses standards.

Ces dispositions comptables furent transposées à Madagascar au lendemain de son annexion en 1895. Officiellement, les lois françaises s'y appliquèrent jusqu'à ce que le JOMD prenne le relai, et en republiant les textes promulgués en métropole. En ce qui concerne le compte des P*ertes et Profits* et son application par la loi du 24 juillet 1867, sa première apparition datait du JOMD n°67 de 1897 (p.212), soit 1 an et trois mois après l'annexion de l'île, à l'occasion de la

formation d'une société commerciale en nom collectif dénommée A. Martin et C^ie^, sise à Tamatave au capital de 18.000 fr. Cette loi sur les sociétés fut encore mise à l'œuvre en 1902 lors de la formation de la *Société de Batelage de Mananjary* en 1902 (JOMD n°678). Enfin, la transposition des lois exigeait plus de temps, car pour passer de 1867 à 1893, cela représente ¼ de siècle. Il a fallu huit années supplémentaires pour qu'une réforme de la Loi sur les sociétés de juillet 1902 soit promulguée à Madagascar en juin 1910. De même, la Loi du 22 novembre 1913 ne sera promulguée dans l'île qu'en 1930, avant de continuer aux Décrets-Lois de 1935.

3.3.3. La tenue obligatoire d'une comptabilité sous contraintes fiscales (dès 1938)

La comptabilité a toujours été liée à l'exercice légale d'une profession, que conditionnerait la patente. Cette dernière est une taxe annuelle due à l'État en fonction de la nature des activités exercées et de la population. Au début de la colonisation, l'Arrêté n°83 du 3 novembre 1896 instituant les patentes fut promulgué (JOMD n°35 du 6/11/1896 ; p.87). Son Article 1^er^ stipula que « *tout individu exerçant à Madagascar un commerce, une industrie ou une profession non comprise dans les exceptions (…), sera assujetti à la contribution des patentes* ». « *Cette contribution consiste en un droit fixe réglé d'après la nature de la profession et la population de la ville où elle est exercée* » (Art.2). Les dispositions prévues par ces deux articles portaient sur les C*ommerçans* décrits par l'Article 1^er^ du Code de commerce, et qui les contraignaient à tenir des livres de commerce (Art.8). En somme, l'obligation de comptabilité fut associée aux activités patentées, dont le commerce.

Toutefois, les règles comptables prévues par ce Code devaient d'abord s'appliquer aux colons français expatriés à Madagascar. Pour les *indigènes*, il leur était permis d'exercer des activités de commerce et d'en justifier la preuve en se déclarant appartenir soit aux *deux catégories de commerçants* (les patentés débitants et les producteurs), soit *à d'autres catégories* généralement exemptées de patente (JOMD n°50 du 2/01/1897 ; pp.1-2). Pour la patente, un *rôle distinct* fut réservé aux *indigènes* par le Résident Gouverneur, d'après l'Instruction du 12 novembre 1896 (JOMD n°45 du 16/12/1896 ; *alinéa* 10, p.208). En définitive, la tenue des livres comptables prévue le Code de C*ommerce de* 1807 fut réservée aux commerçants français et de quelques *indigènes* patentés exerçant un commerce et une industrie. De plus, l'article 4 de l'Arrêté du 27 décembre 1896 stipula que « *Tout commerçant porteur d'une patente à jour, devra justifier au moment de la réquisition des autorités compétentes qu'il exerce son commerce (…) par un dépôt de marchandises et par la production de pièces de comptabilité* » (JOMD n°50 du 2/01/1897, p.2).

Quant aux liens forts unissant la fiscalité et la comptabilité, l'Arrêté du 16 mai 1938 portant promulgation du Décret français du 29 avril 1938, en apporta la preuve. « *Pour permettre le contrôle des déclarations d'impôts (…) les commerçants, sont tenus de représenter à toute réquisition des agents des contributions directes les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du livre 1er du Code de commerce…* » (Art.10). Cette obligation a aussi été étendue aux non commerçants contribuables, mais passibles de la patente. Ces derniers « *sont tenus d'avoir un livre-journal qui présente, jour par jour, le détail de leurs recettes professionnelles* » (Art.9). « *La non-tenue ou la tenue irrégulière de comptabilité commerciale (…) est puni d'une amende de 100 fr.* » (Art.15 – *al.*2) et « *d'un emprisonnement de huit jours à trois mois…* » (Art.17 – *al.*3). En définitive, la patente et les C*ontributions directes* furent étroitement impliquées dans l'appropriation sous contraintes de la comptabilité à Madagascar.

4. Discussions

D'après Bensadon *et al* (2016), l'étude de la comptabilité en tant que *dispositif de gestion* devait s'intéresser à sa complexification progressive, aux raisons ayant présidé à son développement, et aux usages qui en étaient faits. C'est dans cette perspective que les résultats précités seront discutés.

4.1. Des procédés de transplantation et de développement comptables inégalitaires

Dans la mesure où la comptabilité n'est pas endémique de Madagascar, son histoire reprend ses antécédents historiques et reproduit les mêmes parcours qu'ailleurs. Notons que la gestion des colonies françaises ne relevait pas de l'arbitraire ou du hasard, elle résultait d'une organisation machiavélique pensée et diligentée depuis la métropole, mais dont les modalités d'application pouvaient différer d'un pays à l'autre dépendamment des contextes locaux (Faure, 1882).

4.2. Une diffusion de la comptabilité à deux poids et deux mesures dans les colonies

La gestion de l'administration coloniale relevait de l'école classique des organisations, marquée tant par la recherche de l'efficacité technique et opérationnelle grâce aux principes rationalistes et mécanistes que par la quête de l'efficience en réalisant des économies. Cette gestion obéissait aux préceptes hérités tels la division du travail, la hiérarchie, le respect des règles, sans autres considérations de natures subjectives. À l'instar des autres colonies, l'administration comptable fut toujours réduite à un Trésorier-payeur, à un Directeur de service qui est A*gent-comptable*, et à un Gouverneur en tant qu'ordonnateur des dépenses. Les Services qui étaient sous l'autorité du Ministère français des Finances et celui des colonies tenaient des « R*egistres* » dont, entre

autres, un livre-journal des recettes, un livre-journal des matières, un registre-balance faisant ressortir les résultats des recettes et dépenses en matières par nature et valeur. À priori, il s'agissait d'une comptabilité publique de trésorerie à partie simple, dotée d'une comptabilité-matières et matériels.

Par contre, la comptabilité commerciale connut un essor assez tôt auprès des banques et les sociétés coloniales, contrairement à la comptabilité publique qui fut enlisée dans les rigueurs d'une formalité administrative et procédurale. Le cas de Banque de l'Afrique occidentale créée par le Décret du 29 juin 1901 en Guinée en était une illustration. Déjà, l'Article 32 de ses statuts stipulait que « *Tous les six mois, à l'époque du 30 juin et du 31 décembre, les livres des comptes sont arrêtés et balancés, le résultat de la Banque est établi* » (JOG n°8 du 10/08/ 1901, p.25). Bien que la Comptabilité à Partie Double n'ait pas été expressément stipulée, le mot B*alancés* renvoyait aux notions de D*ébit* et de C*rédit* dans les comptes ainsi qu'à leurs équilibres respectifs.

À ce niveau, la bureaucratie coloniale se devait de transplanter les R*ègles* stipulées en France pour éviter l'arbitraire. Son administration s'était dotée de cadres juridiques et organisationnels y afférents. Le métier de comptable fut représenté par le Corps des comptables coloniaux qui se hiérarchisait en trois niveaux (*principaux, 1ère et 2e classe, sous-agents comptables*). Cela représentait la division du travail de l'école classique. Cependant, à l'exception des banques et des sociétés coloniales dont la comptabilité était *rattachée* à la métropole, l'administration locale fut bridée notamment par la stricte application des règles pour être efficace ainsi que par d'autres centres d'intérêts. L'organisation locale de la comptabilité des entreprises reçut moins d'attention que celle accordée à la comptabilité publique coloniale. D*ès lors qu'on pratique les deux poids, deux mesures, point de crédibilité* (Ahmed Khiat, 1945).

4.3. Une maîtrise organisationnelle, le cercle vicieux bureaucratique et ses risques

Par rapport aux travaux de philosophes et sociologues, la comptabilité est un « D*ispositif de gestion et de management* » (Foucault, 1994). Ce dispositif liant ses éléments entre eux et les *acteurs impliqués* devait répondre à des enjeux stratégiques, et devenait ainsi un moyen de « C*ontrôle-assujettissement* », et de « D*isciplinarisation* » (Bensadon *et al*, 2016). D'après la logique qui critiquait le rationalisme et le mécanisme bureaucratique selon lesquels *la règle renforce la règle*, Crozier (1963), l'auteur parlait de *cercle vicieux bureaucratique* qui ne peut que nuire à terme à l'innovation par la non prise en compte de manière suffisante des variables

externes à l'organisation ou du métier. L'organisation coloniale comptable fut un système fermé dont le développement ne se faisait que de l'intérieur : expansion verticale et horizontale.

Sous la houlette du Ministère des colonies et du Ministère des Finances ou celui de la Guerre, l'organisation coloniale se limitait à ses débuts au Gouverneur général, Commandant supérieur des troupes, aux Agents comptables et aux Chefs de services. Dans un objectif sécuritaire ou de pacification des pays nouvellement conquis, les A*gents comptables* devaient y jouer un rôle important, formant ainsi les prémices d'une comptabilité publique locale. Dans certains cas, les comptables étaient des militaires. La normalisation de la comptabilité publique s'opérait à l'aide des modèles et imprimés préétablis (JOMD n°34 du 30/10/1896 ; p.81), et la quête d'économie ou d'efficience fut stipulée par l'Arrêté du 31/01/1935. Permettant d'obtenir des résultats dans certains domaines publics ou dans un contexte particulier, ce modèle bureaucratique et militaire, selon Crozier, présenterait des risques de *dysfonctionnements bureaucratiques* dus aux stratégies des acteurs qui profiteraient des zones d'incertitude liées à l'incomplétude des règles ou aux dysfonctionnements quotidiens et à l'incapacité de l'organisation à s'adapter, pour asseoir leurs pouvoirs.

Conclusion

L'intérêt de ce manuscrit réside dans le fait qu'à Madagascar, l'introduction et la diffusion de la comptabilité n'avait pas toujours reçu toute l'attention qu'elle méritait dès le début de la colonisation. D'un point de vue organisation étatique, il montra que la comptabilité publique, fortement inspirée des pratiques en métropole, s'inspira d'abord du contexte local qui prévalait pour l'adapter aux contraintes et objectifs coloniaux. Amplement guidées par le ministère des Finances et le département de la comptabilité, les règles et procédures qui la régissaient furent importées de France et rééditées puis publiées dans l'unique journal officiel de Madagascar et dépendances (JOMD) depuis son annexion en 1895 jusqu'à l'indépendance de l'île. Pourtant, les postes à responsabilité comptable au sein de l'administration étant exclusivement réservés aux expatriés d'une part, et l'absence de formation de qualité pour les I*ndigènes* aspirant à intégrer le métier de comptables publics d'autre part, ne furent pas favorables à l'appropriation de ce métier localement malgré sa structuration pyramidale et son expansion géographique. Ceci correspond à une volonté de hiérarchisation sociale inspirée indirectement du Taylorisme dont les C*ols blancs* et les C*ols bleus.*

De ce point de vue, un enseignement de qualité d'A*gents comptables* et embrassant dans une large mesure les gestionnaires des collectivités territoriales, ainsi que diverses ramifications de

l'administration publique amélioreraient la gestion de l'État, de même que sa performance. L'héritage laissé par l'administration coloniale et développé dans ce manuscrit seraient utiles à la mise en place d'une administration bien gérée, structurée où rien n'a été laissé au hasard aux vues des I*nstructions*, C*irculaires*, A*rrêtés* et D*écrets* publiés dans le journal officiel. D'un autre point de vue, la méticulosité dont avait fait preuve les administrations coloniales ainsi que la transparence dans la gestion des deniers publics est un enseignement à retenir, et que ce manuscrit avait décrit de long en large. Du point de vue social, ce manuscrit avait noté que la mise en place de la comptabilité n'était pas désintéressée, mais obéissait à une stratégie bien huilée de domination et de pérennisation de la cause coloniale, et ce, par le phénomène bureaucratique. Étrangement, cet héritage semblerait perdurer jusqu'à aujourd'hui. Une refonte serait alors indispensable non seulement pour la comptabilité commerciale et publique, mais pour l'ensemble du système comptable.

Quant au système éducatif, le pragmatisme dont avait fait preuve les colons pour servir leurs intérêts les amenaient à former dépendamment des besoins exprimés par les différents corps de métiers dont la comptabilité commerciale. Bien qu'une ségrégation ait pu être délibérément mis en œuvre aux profits d'une politique élitiste, les formations à plusieurs degrés devaient servir à différentes branches de la hiérarchie sociale, et inculquant au sein des apprenants les goûts et les récompenses de l'effort. Partant de ce constat, l'enseignement de la comptabilité devrait débuter dès l'école primaire étant donné que la majorité de la population malagasy dépasse rarement ce niveau. Cet argument fut aussi développé en 1881 à l'occasion du premier congrès des comptables, quand son objectif était aussi de chercher *à faire pénétrer dans les masses, à inscrire comme un des pivots de l'instruction primaire, les saines et solides notions de la Comptabilité, qui imprimeront à jamais ces sentiments d'ordre, de méthode et d'économie, base première de la prospérité, initium sapientice ?* (Gagey, 1881).

Outre l'aspect purement technique et juridique de la comptabilité, les résultats déployés dans ce manuscrit démontrent que le développement d'un dispositif de gestion telle la comptabilité pourrait s'expliquer par différentes approches dont historique, juridique, fiscale et sociale. Il s'agit d'autant d'aspects à considérer pour l'adoption de dispositifs de gestion que l'on aurait probablement omis d'étudier lors des premiers plans comptables malagasy. Placés en dehors de leurs contextes originels, ces derniers demeuraient figés dans le temps et dans l'espace. À l'heure actuelle de la mondialisation de l'économie où la comptabilité commerciale jouerait un rôle important dans les prises de décisions, sa mise à jour devient plus qu'une nécessité pour le

développement du pays. Or, la rénover et la vulgariser impliquerait la participation de tous pour une appropriation réussie. Quant à la normalisation comptable, son aboutissement résultera d'une construction sociale qui demandera du temps tant à ses concepteurs qu'à ses utilisateurs : *La comptabilité est un langage, un produit historique et social*, (Colasse, 2001).

Étant donné que le système comptable à Madagascar est aujourd'hui réduit, au PCG ou P*lan* C*omptable* M*alagasy* pour les moyennes et grandes entreprises commerciales, et au SMT ou Système Minimal de Trésorerie pour les petites entreprises, les implications managériales de cette recherche sont de deux ordres dont la gestion administrative, voire bureaucratique du devenir de la comptabilité malagasy par le C*onseil* S*upérieur* de la C*omptabilité* (CSC), sous-couvert du Ministère des Finances et du Budget, d'une part ; et d'autre part la promotion technique de la comptabilité sous les auspices de l'O*rdre* des E*xperts* C*omptables* et F*inanciers* de M*adagascar* (OECFM). Que ce soit l'un ou l'autre, une mainmise bureaucratique sur le système empêcherait toute innovation et, de ce fait, constitue ce que Crozier appelle le C*ercle vicieux bureaucratique* avec les dérives de pouvoir qu'il occasionnerait. Sur le plan scientifique, la comptabilité malagasy demeure ancrée dans le système descriptif ; tout au plus normatif sans vouloir embrasser la théorie positive qui est pourtant d'actualité.

Les perspectives de recherches devront donc partir de ces constats : comment gérer le système comptable indépendamment du modèle bureaucratique étatique ? Quels rôles les acteurs agréés devront-ils jouer pour insuffler un réel dynamisme dans le système comptable malagasy ? Ne faudra-t-il pas être à l'écoute des divers intervenants comptables en usant de la théorie positive ? Évidemment, les apports de cette recherche se limitaient à décrire et à apporter des éléments de compréhension sur les modes de transplantation de la comptabilité à Madagascar en mobilisant les théories classiques des organisations et celle de la sociologie. Est-ce suffisant ? Non.

BIBLIOGRAPHIE

Ahmed Khiat., (1945). Citations dans Le Parisien. https://citation-celebre.leparisien.fr/internaute/ahmed-khiat

Aïm Roger., (2012). *L'essentiel de la Théorie des Organisations*. Éditions Gualino lextenso éditions ; 5e édition ; chapitre 2 : L'école classique des organisations. 142p.

Barabel Michel & Meier Olivier., (2015). *Manageor*, Tout le management à l'ère digitale. Éditions Dunod, 3e éd. ; 816p.

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

Clavijo Nathalie., (2020). G*enre et comptabilité dans le Groupe Saint-Gobain : Trois essais sur la comptabilité entre instrument de domination et de résistance aux normes de genre.* ESCP, Business School. Campus République. http://escp.eu/fr/news/soutenance-these-Nathalie-Clavijo.

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

Crozier Michel., (1963). *Le phénomène bureaucratique, essai sur les tendances bureaucratiques des systèmes d'organisation modernes et sur leurs relations en France avec le système social et culturel.* Paris, Éditions du Seuil ; 416p. Compte rendu de Jean-Daniel Reynaud. Dans : *Revue française de sociologie*, 1964, 5-3 ; pp.337-340.

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

Duteil Simon., (2009), (Thèse) *Enseignants coloniaux*. Madagascar, 1896-1960. Histoire. Université du Havre. Français. tel-01104576 ; HAL Id : tel-01104576 https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01104576

Faure Félix., (1960). Deux textes de Félix Faure concernant l'administration des colonies françaises. In : Revue française d'histoire d'outre-mer, tome 47, n°168-169, troisième et quatrième trimestre. pp. 377-386 ; doi : https://doi.org/10.3406/outre.1960.4676; https://www.persee.fr/doc/outre_0300-9513_1960_num_47_168_4676

Fayol Henri., (1916). A*dministration industrielle et générale.* Ed. Dunod. Collection Stratégies et management. 176p.

Foucault M., (1994), *Le jeu de Michel Foucault* (1977) in Dits et écrits, 1954-1988, Tome III, (1976-1979), Paris, Gallimard.

Fremigacci Jean., (2013). *Le Code de l'indigénat à Madagascar* (1901-1946). In : Outre-mer, tome 100, n°378-379,2013. Les territoires de l'histoire antillaise. pp. 251-269 ; doi : https://doi.org/10.3406/outre.2013.5015; https://www.persee.fr/doc/outre_1631-0438_2013_num_100_378_5015

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

Meier Olivier. et al., (2018). L*es choix stratégiques dans le cadre de contrats extractifs internationaux*, Management international, Vol. 22, pp.42-55.

Michels Robert., (1914). L*es Partis politiques – Essai sur les tendances oligarchiques des démocraties*. Traduit par le Dr S. Jankélévitch. Préface de René Rémond. Paris, Flammarion, 1971.

Scott, R. W., (2003). *Organizations - rational, natural and open system perspectives*. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall.

Smith Adams., (1776). R*echerches sur la nature et les causes de la richesse des Nations.* Traduites de l'Anglois d'Adam SMITH par J.A. Roucher. Deuxième édition, Revue et considérablement corrigée. Tome cinquième. Paris ; 370p.

Taylor Winslow Frederick., (1911). P*rinciples of Scientific Management*. Édition française : *Principes d'organisation scientifique des usines*, traduction de M.J. Royer, préface de Henry Le Chatelier. H. Dunod et E. Pinat ; 160p.

Weber Max., (1922). *Wirtschaft und Gesellschaft*. Économie et Société. Pocket (1995).