

A-t-on tardivement introduit la comptabilité d'entreprise à Madagascar ?

Was business accounting introduced late in Madagascar ?

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'Économie, Gestion et Sociologie (EGS)

Université d'Antananarivo

EAD Gestion

Madagascar

razanandria21@gmail.com

RADAMA Andriatsirafinarivo Georges

Doctorant en Gestion

Université de Toamasina,

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

Tsirafinarivo@yahoo.fr

Date de soumission : 24/09/2021

Date d'acceptation : 22/12/2022

Pour citer cet article :

ANDRIANIRINASOA H. et al. (2022) «A-t-on tardivement introduit la comptabilité d'entreprise à Madagascar ?», Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit «Volume 6 : Numéro 4» pp : 179 - 198

Résumé

Si la comptabilité a longtemps été considérée comme un outil indispensable d'information et de gestion, sa faible adoption par les entreprises malagasy de manière formelle ainsi que sa lente évolution n'ont pas toujours été à la hauteur de sa vocation primaire. Faut-il imputer ce manque de dynamisme à des origines historiques liées à la colonisation ainsi qu'aux priorités qui lui étaient propres, sinon à d'autres facteurs jugés plus endogènes ? L'objectif de cet article est d'apporter des réponses par rapport à la question sus posée pour en tirer des enseignements utiles à la promotion de la comptabilité et aux entreprises malagasy. La méthodologie utilisée consistait à passer en revue les journaux officiels de Madagascar et dépendances publiés à partir de 1895 ainsi que des ouvrages d'époques, sans oublier les historiens et d'autres personnes ressources. Initialement à usage militaire, dans le cadre de la pacification de Madagascar, l'utilisation de la comptabilité était à vocation fiscale et visait à recenser les activités *indigènes*. Cet héritage colonial a perduré et y explique en partie le manque de dynamisme comptable. Son introduction tardive et lente s'explique aussi par les contextes dans lesquels ces entreprises évoluaient. Utilisée avec probité, la comptabilité serait un gage de compétitivité des entreprises et de développement durable.

Mots clés : Comptabilité ; Histoire ; Colonisation ; Développement ; Madagascar.

Abstract

Although accounting has long been considered an indispensable tool of information and management, its low adoption by Malagasy companies in a formal way and its slow evolution have not always lived up to its primary vocation. Should this lack of dynamism be attributed to historical origins linked to colonization and its own priorities, if not to other factors considered more endogenous? The purpose of this article is to provide answers to the above question in order to learn useful lessons to the promotion of accounting and malagasy companies. The methodology used was to review the official journals of Madagascar and dependencies published from 1895 as well as works of times, without forgetting the historians and other resource people. Initially for military use, as part of the pacification of Madagascar, the use of accounting was for tax purposes and aimed at identifying indigenous activities. This colonial heritage has endured and partly explains the lack of accounting dynamism. Its late and slow introduction can also be explained by the contexts in which these companies operated. Used with probity, accounting would be a guarantee of business competitiveness and sustainable development.

Keywords : Accounting ; History ; Colonization ; Development ; Madagascar.

Introduction

La comptabilité moderne peut être décrite comme étant un outil de gestion permettant de rendre compte à temps voulu de la situation financière d'une entreprise quelconque. Cette modernité est apparentée à la tenue des livres et au respect de principes fondamentaux dont la partie double héritée des pratiques siciliennes en 1135 d'après *Vito Cusumano* de Palerme. Evidemment, le plus connu parmi les vulgarisateurs de la comptabilité à parties doubles fut le moine franciscain *Lucas Bartolomes Pacioli* qui publia en 1494 à Venise le *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità*. Puis, à notre connaissance, la méthode fut promue en France, à Lyon par Savonne (1591) dans *Instruction et manière de tenir les livres de comptes par parties doubles soit en compagnie, soit en particulier* ; par Boyer (1627) à Lyon dans la *Brève méthode et instruction pour tenir des livres de raison par parties doubles* ; ou par Legendre (1638) à Paris dans *La vraie manière de tenir livres de comptes ou de raison par parties doubles*, etc. (Reymondin, 1909).

L'avènement de la *Colonisation* devait étendre davantage la portée de cette comptabilité grâce au *Régime financier des colonies*, aux mêmes titres que sa propre évolution dans la métropole française. Le contexte colonial de fin du XIXe siècle et du début du XXe siècle correspondait à celui de l'émergence d'une industrialisation à grande échelle en France, synonyme de capitaux plus importants à mobiliser et de sociétariat plus élargi. Dès lors, des Sociétés Anonymes (SA) à capitaux importants venaient s'installer dans l'île, et outre l'éloignement géographique entre les actionnaires et les dirigeants, elles rentraient dans la logique de Berle et Means (1932) quant à la théorie de l'Agence. La décision revenait alors aux managers aux dépens des actionnaires dont l'ultime recours serait la comptabilité en guise d'outil de surveillance et d'évaluation, via les *Commissaires aux comptes* institués par la loi sur les *sociétés* du 24 juillet 1867 (Art. 35). Par conséquent, la colonisation devait promouvoir la comptabilité à moins que des facteurs contingents n'y fassent obstacles, ce qui nous amène à mobiliser les travaux des théoriciens de l'école de la *Contingence* pour expliquer le pourquoi du manque de dynamisme comptable à Madagascar.

Si la comptabilité avait toujours eu une tradition normative ou prescriptive, et qui demeurerait associée au contexte de sa création originelle, la non prise en compte de priorités en accord avec les facteurs de contingence de cette époque ne serait-elle pas à l'origine des distorsions freinant ainsi l'élan de promotion de la comptabilité à Madagascar ? Quelles causes auraient-ils favorisé ou entravé l'appropriation de la comptabilité marchande sous la période coloniale,

voire jusqu'à aujourd'hui ? En effet, malgré plus d'un siècle et demi de *transplantation* de la comptabilité à Madagascar, elle demeure faiblement ancrée auprès de ses utilisateurs potentiels et figée dans le temps en 2005. Notre première hypothèse de travail par rapport à la théorie de l'Agence réside dans le fait que malgré l'engouement dans l'île d'une multitude de sociétés anonymes, la faible dispersion de leurs capitaux n'induisait pas une réelle séparation de la propriété et de la direction. Par conséquent, il n'y avait pas lieu de nécessiter une comptabilité assez élaborée et pointilleuse. Par rapport à la théorie de la contingence, notre deuxième hypothèse quant à l'organisation coloniale réside dans l'incapacité de celle-ci d'intégrer pleinement dans son fonctionnement les facteurs contingents dont dépend la comptabilité marchande. La primauté fut accordée à d'autres priorités et facteurs jugées plus urgents.

Ce manuscrit a pour objectif d'identifier les facteurs retardant, voire bloquant l'appropriation de la comptabilité d'entreprises d'antan pour en tirer des enseignements utiles à son essor et au développement durable de Madagascar. Pour atteindre cet objectif, nous allons d'abord passer en revue la littérature traitant la comptabilité d'entreprise à l'ère de la révolution industrielle et coloniale. Ensuite, nous présenterons les théories qui sous-tendent notre étude avec leurs limites respectives. Les matériels et méthodes utilisées seront par la suite exposés avant d'aborder les résultats, les discussions et recommandations.

1. Revue de littérature

Nous allons définir les deux concepts qui font l'objet de ce manuscrit à savoir la comptabilité moderne à *Partie double* d'une part, et les *Entreprises Coloniales* à qui se prédestinait avant tout ladite comptabilité.

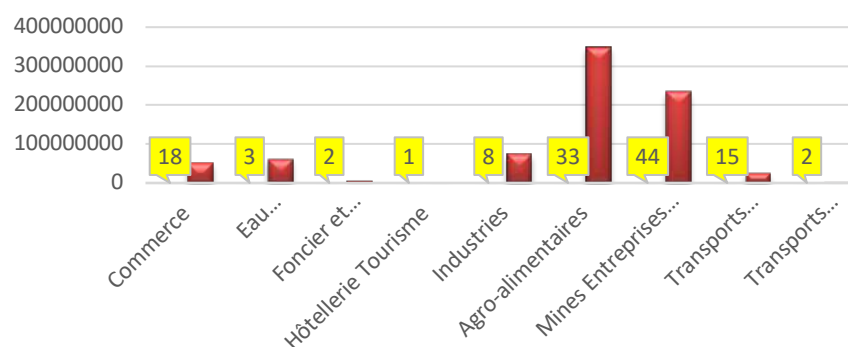
1.1. Description conceptuelle

La Comptabilité dont il est question dans ce manuscrit est celle qualifiée de *moderne* avec sa *Partie Double*. On doit cette méthode au moine franciscain *Lucas Bartolomes Pacioli* qui publia en 1494 à Venise le *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità* dont l'un des chapitres *Tractatus Particularis de Computis e Scripturis* fut consacré à la Comptabilité (Obert & Mairesse, 2009). Cet ouvrage faisait de lui le père de la comptabilité moderne à partie double, même si *Vito Cusumano* de Palerme, signala qu'on la pratiquait en Sicile en 1135 (Reymondin, 1909). A priori, cette méthode se développa simultanément dans plusieurs villes italiennes au cours du XIV^e siècle dont Gênes, Florence, Venise, Sienne,

Milan. Raymond de *Roover* attribuait cette expansion par l'extension du crédit, la pratique du mandat ou de l'agence et surtout l'essor des sociétés commerciales. Puis cette *Partie Double* fut promue à Lyon France par Savonne (1591) dans *Instruction et manière de tenir les livres de comptes par parties doubles soit en compagnie, soit en particulier* ; par Boyer (1627) à Lyon dans *Brève méthode et instruction pour tenir des livres de raison par parties doubles* ; ou par Legendre (1658) à Paris dans *La vraie manière de tenir livres de comptes ou de raison par parties doubles*, etc. (Reymondin, 1909). Dans son Ordonnance de 1673, Colbert y prêta déjà attention quand *chaque article* inscrit au journal *sera porté dans les comptes* qui au *pluriel*, faisaient référence à la *Partie Double*.

Avec l'application à Madagascar des Décrets et Lois françaises depuis le Décret du 9 juin 1896 (*Journal Officiel de Madagascar et Dépendances* - JOMD n°19 du 24/07/1896), le Décret français du 20/11/1882 portant *Régime Financier des Colonies* (RFC) s'y appliquait en tant que Règles de comptabilité applicables aux colonies. Le JOMD n°192 du 4/01/1898 (*page 1340*) a publié dans ses lignes ce RFC dont l'Article 171 stipulait, *Les écritures des trésoriers - payeurs sont tenues en parties doubles*. L'ancien Décret du 20/11/1882 portant RFC fut plus tard mi à jour et annoté des circulaires du Ministère français des Colonies et des Finances en 1911 (Gaudart, 1911). Il avait fait l'objet d'un nouveau Décret sur le RFC le 30/12/1912, et qui fut aussitôt rendu applicable à Madagascar.

Figure N°1 : Nombre d'Entreprises Coloniales et Capitaux Investis



Source : <https://www.entreprises-coloniales.fr/index.html>

Quant aux entreprises coloniales, elles furent immatriculées au Registre du Commerce (RC) en France pour la plupart, notamment aux premières heures de la colonisation. Par contre, les plus récentes ont été immatriculées à Madagascar durant la colonisation de 1890 à 1953. Elles œuvraient en grande partie dans les secteurs de l'Agro-alimentaire et des Mines ; dans l'Eau Assainissements et Electricité et dans le Commerce. Au nombre de 126, les capitaux investis

totalisaient 851.317.200 francs français. Ayant le statut de Société Anonyme (SA), le nombre d'actionnaires par entreprise était de 4 en moyenne (*de 1 à 10*). Dans la plupart des cas, ces entreprises coloniales furent implantées dans les zones littorales étant données leurs vocations agricoles et/ou minières. Notons que leurs sièges étaient sis à Paris, à Marseille ou à Nantes.

1.2. Théories mobilisées dans le cadre de cette étude : Agence - Contingence

1.2.1. Théorie de l'agence

Alazard & Sépari (2010) avaient décrit la relation d'agence comme une délégation de pouvoir de décision au mandataire par un contrat les liant ensemble. C'était une définition paraphrasée de celle décrite par Jensen et Meckling en 1976 qui définissait la Relation d'Agence comme « *un contrat dans lequel une personne (le principal) a recours aux services d'une autre personne (l'agent) pour accomplir en son nom une tâche quelconque, ce qui implique une délégation de nature décisionnelle à l'agent* ». Etant donné qu'une organisation ne se suffit pas à une seule personne, la relation d'Agence touche à l'ensemble des contractants en son sein dont les *Investisseurs* ou les *Actionnaires (Principal)*, et le *Gestionnaire* ou l'*Agent* : c'est un « *nœud de contrats* » (Hubert de La Bruslerie, 2010).

Ces *Agents*, en détenant des avantages informationnels par rapport au *Principal*, risquent de ne penser qu'à leurs propres intérêts et de prendre des décisions pouvant aller à l'encontre des intérêts du *Principal*. Il s'agit de *Divergence des objectifs* et d'*Asymétries d'informations*, induisant des *Coûts d'Agence* (P : *incitation/contrôle* ; A : *dédouanement*). C'est là qu'entre en jeu la comptabilité en tant que mécanisme aidant à les réduire grâce à l'*Information* qu'elle produit. Et, le tout dans un contexte présumé de séparation intégrale entre le *Principal* et l'*Agent* même si cette situation se retrouvent rarement dans la réalité, *notamment dans les nations européennes* (Charreaux, 2000). L'hypothèse liée à cette théorie est la suivante : S'il n'y a pas suffisamment de séparation de pouvoir entre le *Mandant (Actionnaires/Principal)* et le *Mandataire (Gestionnaire/Agent)*, les risques d'agence sont minimes car les *Contractants* sont relativement aux mêmes niveaux d'information de sorte que la nécessité d'un système d'information comptable très élaboré n'est plus justifiée.

1.2.2. Théorie de la Contingence

Cette théorie considère l'organisation comme *un système ouvert* qui met l'organisation en accord avec son milieu (Aïm Roger, 2012). Formulée à partir des travaux de Joan Woodward et de Thomas Burn en 1958, cette théorie constitue une rupture avec la quête traditionnelle de

la meilleure structure organisationnelle « *the one best way* ». Pour les théoriciens de cette école, *la structure est reliée à des facteurs dits contingents (technologie-structure-stratégie)*. Mintzberg (2004) cite les facteurs contingents suivants dont l'âge et la taille de l'organisation, son système technique de production, son environnement, son système de pouvoir. Toutefois, la stratégie et l'environnement culturel national peuvent être considérés comme facteurs de contingence. Evidemment, les liens entre les systèmes techniques de production et les choix organisationnels ont été étudiés au préalable par Woodward et Perrow. Quant à l'influence de la stratégie sur la structure, Chandler y avait contribué. Finalement, les travaux de Burns et Stalker en 1963 et ceux de Lawrence et Lorch (*entre 1967 et 1972*) mettaient en avant le facteur environnemental comme déterminant de la structure organisationnelle.

En ce qui concerne notre étude, lesdits facteurs de contingence concernaient aussi bien les entreprises que l'administration coloniale en ce qui concerne la promotion de la comptabilité à Madagascar. La nature des entreprises essentiellement agricoles et commerciales ; de petite et/ou moyenne taille compte tenu de leur jeunesse relative qui naquit de l'eldorado colonial ; la persistance, du moins à ses débuts de conquête, d'une instabilité sécuritaire contraignant ainsi l'administration coloniale à des stratégies plus de pacification que d'industrialisation ; sont autant de facteurs contingents devant influencer sur l'introduction et le développement de la comptabilité à Madagascar. D'où le recours à l'approche par la théorie de la contingence.

2. Matériels et méthodes

Ecrire un article sur l'historique et l'évolution de la comptabilité à Madagascar est un exercice aussi bien improbable qu'insensé dans la mesure où la matière *première* indispensable à de telle épreuve est rare ; d'autant plus que cette discipline embrasse plusieurs domaines apparentés au droit, à la géographie, à l'histoire, à la fiscalité, à l'économie, au commerce et à l'organisation de la société coloniale. Pour ce faire, la manière dont ce travail a été mené repose principalement sur des recherches documentaires relatives à la problématique posée antérieurement. Mais, étant donné que rares sont les personnes qui avaient vécu les premières périodes de la colonisation pour pouvoir en parler aujourd'hui, la revue de la littérature à savoir *les journaux officiels de Madagascar et dépendances* a été faite.

Depuis l'annexion de Madagascar par la France le 6 août 1896 jusqu'à l'abrogation de l'annexion et la proclamation de la république dans le cadre de la communauté française le 14 octobre 1958, il y eut 3.804 numéros dont le premier datait de 20 mars 1896, tandis que le

dernier de 31 décembre 1958. Ces numéros sont consultables et téléchargeable sur le site de la Bibliothèque nationale de France (BnF – Gallica).

Outre la BnF, la Direction des Archives Nationales (DAN) de Madagascar offrait également une panoplie de documents relatifs à l'histoire de ce pays. Les documents y sont classés par thème dont les archives royales, les archives coloniales, et les archives républicaines. En ce qui nous intéresse, les archives coloniales ne sont disponibles qu'en versions physiques. Se rendre sur place reste donc l'unique moyen pour se procurer les informations dont nous avons besoin. En plus de ces versions papiers, nous y avons également lu des ouvrages sur la période coloniale malagasy. Ces derniers sont classés par thématique et alphabétique et portent sur une dizaine d'ouvrages. En outre, des ouvrages sur la comptabilité française ont été recherchés et analysés.

Les historiens de la comptabilité en France ne sont pas légion. Une vingtaine d'ouvrages et quelques auteurs de renom ont pu être identifiés. Leurs ouvrages sont partiellement cités dans notre bibliographie. Bien que la majorité d'entre eux soit écrit en français, quelques-uns sont en anglais. Les ouvrages en français traitent en générale le cas de la France et celui de l'Afrique, tandis que les ouvrages en anglais sont plus généraux. Ces documents ont été principalement téléchargés sur cairn, persee, archives-ouvertes, google books, google scholar, researchgate, core.ac.uk, gallica.bnf.fr. Malheureusement, ils sont insuffisants pour cerner notre étude, or selon Febvre Lucien (1992), *l'histoire se fait avec des documents écrits, sans doute. Quand il y en a. Mais elle peut se faire, (...), sans documents écrits s'il n'en existe point*. Ainsi, les points de vue des experts comptables ont été sollicités.

L'ordre des experts comptables constitue une instance de référence en matière de comptabilité. Toutefois, il ne fut créé qu'après l'indépendance de Madagascar par l'Ordonnance n°62-104 du 1^{er} octobre 1962. Son jeune âge par rapport à l'époque étudiée présuppose des lacunes du point de vue historique d'autant plus qu'il est impensable que ses membres aient vécu l'époque coloniale. Par conséquent, les communications avec eux étaient intermittentes selon les besoins de la recherche, et les réponses obtenues ont été prises en compte. Par rapport aux limites évoquées antérieurement, le recours à d'autres ressources historiques devient une nécessité. C'est là que doivent intervenir les historiens. À notre connaissance, il n'existe aucun historien ayant travaillé exclusivement sur la comptabilité à Madagascar. Leurs domaines de prédilection concernent aussi bien les origines de la population et de la langue malagasy, la période féodale, la colonisation française, les insurrections, les mouvements

nationalistes, et la République. De plus, la politique, les échanges commerciaux, le vécu de la population, les us et coutumes, les différentes ethnies, et la mondialisation sont abordés.

En bref, l'étendue de leur recherche fut très large et dépasse de loin notre domaine de compétence. Néanmoins, ces savoirs ont servi de référence pour comprendre le contexte de l'étude et ne pourront être ignorés.

3. Résultats

Trois points sont avancés dont l'introduction des premières règles comptables à Madagascar grâce à la transplantation du code de commerce français de 1807 ; la partialité dans l'application de ces règles aux dépens des *indigènes* ; et l'utilisation par l'armée des formes primitives de comptabilité, devenues plus tard les prémices d'une comptabilité moderne.

3.1. Transplantation du Code de 1807

3.1.1. La qualité de Commerçant et les Livres comptables

Pour que la comptabilité puisse s'appliquer à une personne ou à une organisation, il faut que la qualité de commerçant lui soit reconnue ; et le Code de Commerce français de 1807 en décrivait les caractéristiques. Si les dispositions de ce Code prévoyaient quatre livres dont le premier traite du Commerce en général, l'article 1^{er} du 1^{er} titre de ce 1^{er} livre stipule que *Sont commerçans ceux qui exercent des actes de commerce, et en font leur profession habituelle*. Cette qualité de commerçants les obligeait à tenir des *livres de commerce* (Livre 1, titre II).

Bien qu'il y ait plus tard quelques modifications par rapport aux sociétés commerciales en juillet 1856, en mars 1863, en juillet 1867, en mars 1885 et en avril 1888, le Code de 1807 fut introduit à Madagascar avec les mêmes dispositions initiales. Deux Décrets furent promulgués à cet effet en 1895 et en 1896 pour attester de l'applicabilité des lois françaises dans l'île, le Code inclus. À ce stade, les dispositions du Code 1807 énonçaient déjà les prémices de règles comptables auxquelles seront astreints les *Commerçans* dès le début de la colonisation. Quant à l'administration coloniale, le RFC fut une référence.

3.1.2. La tenue obligatoire des Livres de commerce

La tenue des *livres de commerce* constitue l'une des obligations du commerçant. Pourtant, par rapport à la comptabilité moderne, ces livres journaux composent le système comptable actuel. Par analogie, les journaux de achats et des ventes ont été prévus par le code de 1807 (1^{er} livre : *Des livres de commerce*, titre II, Art.8) sous l'appellation des « opérations de commerce ». Il en était de même des autres opérations relatives aux effets de commerce

(*acceptation d'effet*) ; des journaux de caisse qui enregistrent tout ce que le commerçant *reçoit et paie* ; des opérations faites par le commerçant pour son propre compte et indépendantes de son commerce appelées *dépenses de sa maison*.

Les travaux de fin d'exercice ont aussi été prévus par ce code de 1807 (Art.9 – titre II ; 1^{er} livre). Citons les travaux d'inventaire de ses biens mobiliers et immobiliers ; de ses dettes *actives et passives* qu'il fallait consigner sur *un registre spécial*. Les journaux ou *livres* concernés devaient être *côtés, paraphés et visés* puis conservés pendant au moins dix ans (Art.11 – titre II ; 1^{er} livre).

3.2. Partialité de la justice coloniale

3.2.1. Deux tribunaux de commerce différents

En théorie, le Décret du 9 juin 1896 réorganisant le service de la justice à Madagascar stipule que *Seront promulguées, selon les formes prescrites, les dispositions des lois et des codes français qui sont rendues applicables à Madagascar et dépendances* (Art.38). Par conséquent, la justice française devait s'appliquer à Madagascar que ce soit pour les Français ou les natifs, et s'étendre au Code de commerce. Pourtant, déjà dans ses modalités d'application, ce Décret précisait les compétences des deux tribunaux français (Titre 1^{er}, Section 1^{ère}, p.166, J.O n°19) et indigènes (Titre 1^{er}, Section III, p.168, J.O n°19 du 24 juillet 1896).

En matière commerciale, *les tribunaux français appliquent les dispositions (...) du Code de commerce en vigueur en France* (Art.19, Titre II, p.168, J.O n°19 du 24 juillet 1896). Selon l'Article 5 du même Décret, la compétence de ces tribunaux français (*même de 1^{ère} instance*) est *illimitée*. Ils *connaissent les délits (...) commis par des Européens ou (...) par des indigènes contre des européens* (Art.8). Par contre, les tribunaux indigènes *connaissent, conformément aux dispositions de la législation locale, de toutes les affaires civiles* (Art.16, Section III, p.168, *Des Tribunaux indigènes*). En conséquence, *les délits commis par des indigènes au préjudice d'indigènes sont jugés conformément aux lois locales* (Art.15). Enfin, les règles comptables prévues par le Code de commerce de 1807 s'appliquent uniquement aux Français et exceptionnellement à quelques *indigènes* qui en avaient fait la demande, c'est-à-dire *ayant contracté sous l'empire française*. Les indigènes en étaient exclus.

3.2.2. Dispositions spécifiques pour les indigènes

En principe, il était permis aux indigènes d'exercer des activités de commerce ou autrement. De plus, considérés comme des *vagabonds*, les indigènes étaient même contraints de travailler

sous peine de 2 à 6 mois de prison. L'arrêté n°250 du 27 décembre 1896, stipule que (Art.1) : *Tout individu valide de 16 à 60 ans, de sexe masculin, devra justifier de ses moyens d'existence en prouvant qu'il fait partie d'une des deux catégories indiquées dont les commerçants (les patentés débitants ; et les producteurs) et tout autre individu non inclus dans la première catégorie. (J.O n°50 du 2/01/1897, pp.1-2). En résumé, l'obligation de détenir une patente (pour les commerçants) ou d'une Carte d'Identité (pour les non commerçants) relève du recensement, de la formalisation et de la fiscalisation des moyens de subsistance des indigènes. Ce fut surtout un moyen pour enrôler obligatoirement dans les chantiers de l'Etat ceux qui ne pouvaient pas justifier de leurs moyens d'existence.*

3.2.3. Réquisitions pour contrôles et vérifications

Pour les commerçants *indigènes* porteurs de patente, ils devaient justifier au moment de la réquisition des autorités compétentes qu'ils exerçaient leur commerce soit à Tananarive, soit dans un des centres de l'Imerina ou du Betsiléo. Cette vérification devait se faire par un dépôt de marchandises et par la production de pièces de comptabilité (Art.4, Arrêté n°250 du 27/12/1896). De plus, le patentable devait également indiquer les lieux d'exercice de sa profession (par l'indication de ses ateliers ou de ses terres d'exploitation, champs de culture, etc.). Ces exigences relèvent en réalité des vérifications autant pour s'assurer de l'exercice légal du commerce, que de satisfaire les obligations fiscales des commerçants.

3.3. Comptabilités primitives à usages militaires

3.3.1. Des carnets faisant office de journaux comptables

L'instruction du 7 février 1896 du Ministère des colonies (*Direction de la Comptabilité, Paris*) adressée au Résident général de France à Madagascar précisa les manières dont les gérants militaires devaient tenir leur comptabilité. Cette comptabilité prévoyait quatre éléments : Un carnet d'inscription journalière des recettes et des dépenses ; Un carnet d'inscription journalière des entrées et sorties de denrées et matière du service de subsistances ; Un carnet de transit pour le matériel des services ; Un carnet à souche pour les cessions à titre remboursable ; *Les modèles et imprimés nécessaires seront fournis par les soins des Services Administratifs (J.O n°34 du 30 octobre 1896 ; p.81).*

En comparaison avec la comptabilité moderne, les *carnets* font office de journaux auxiliaires. Le Carnet de caisse s'assimile au système minimal de trésorerie actuel (SMT), tandis que le Carnet réservé aux matières et denrées s'apparente aux actuelles fiches de stock ou à la

comptabilité des matières. Par contre, le Carnet de Transit s'apparente aux comptes de liaison mais dédiés au suivi des flux physiques. Le Carnet à souche comptabilise les opérations diverses dont les cessions à titre remboursable.

3.3.2. Des inventaires et contrôles périodiques

Les différents carnets cités faisaient l'objet d'arrêts et de vérifications périodiques à l'instar de ce qui se fait dans la comptabilité moderne. En effet, *les gérants (...) adressent tous les mois (...) un extrait de chacun des carnets (...) faisant ressortir la situation de leur caisse et de leur magasin*. Pour les vérifications, le Commandant d'armes vérifie les pièces. *Les situations de caisse ou de magasin pourront être fournies plus fréquemment si le Service Administratif le juge nécessaire*. Pour les stocks des denrées, *la situation du magasin fera toujours ressortir l'état de conservation des denrées*. (J.O n°34 du 30 octobre 1896 ; p.81). Il s'agissait donc de contrôle et d'inventaires périodiques.

3.3.3. Des comptabilités modélisées et centralisées

L'utilisation de *modèles* pour la restitution des informations comptables s'incarne par exemple lors de la comptabilisation de la *masse de baraquements*. Celle-ci fut créée par l'arrêté du 25 septembre 1896 pris par le Résident Général de France à Madagascar et fut utilisée pour assurer le logement des troupes. *La masse de baraquement est perçue trimestriellement par les corps sur des états spéciaux « Modèle A » (...)*, et comptabilisée par rapport aux instructions du Commandant supérieur des troupes et des territoires militaires (J.O n°30 du 9/10/1896, p.40). Par contre, pour la transcription des dépenses d'entretien au niveau des Commandants de compagnie, le modèle « B » fut utilisé (Art. VII ; J.O n°37 du 17 /11/1896, p.123).

Le modèle « C » est un Registre-Journal des recettes et des dépenses. Le modèle « D » est une feuille de prêt permettant de déterminer la solde du personnel indigène (Art. VIII), dont l'enregistrement incombe au Capitaine sur *un livret de solde*. Le modèle « E » fut un registre de comptabilité tenu par chaque compagnie de milice (Art. IX) et donna *une situation du magasin et de la masse d'habillement*. En résumé, qu'il s'agisse d'*Attestation* ou de *Registre* ou d'états spéciaux, ces différents modèles furent les bases de toutes comptabilisations et ils étaient fournis par l'Etat pour l'armée.

3.3.4. Synthèse et Début de Comptabilité publique

La centralisation des différentes comptabilités que ce soient celles des *milices* (15/05/1896), de la *masse de baraquement* (25/09/1896) du génie ou tout autre service déboucha inéluctablement vers le budget de la colonie. La *caisse unique* qui en était issue fut gérée et comptabilisée par un commis comptable de 2^{ème} classe sous les ordres du Général Commandant le corps d'occupation et Résident Général de France à Madagascar (Arrêté n°63 du 28 octobre 1896 ; J.O n°34 du 30 octobre 1896, p.78). Le contrôle comptable de cette *caisse unique* fut attribué au Directeur des Finances et du Contrôle en juillet 1896 et cela marquait les débuts de la comptabilité publique à Madagascar.

En effet, d'après l'article 10 du Décret du 22 septembre 1896, (J.O, n°28 du 27/09/1896, p.2), *Le Résident Général dresse chaque année (...) le budget de Madagascar et de ses dépendances conformément à l'art. 9 du décret du 11 décembre 1895.*

4. Discussions

Nous allons structurer nos discussions par rapport à la transplantation du Code de commerce français de 1807, à l'usage militaire de la comptabilité et à l'inexistence de formation.

4.1. Transplantation mitigée du Code de Commerce de 1807

4.1.1. Code inapproprié par rapport au contexte d'époque

Sans prétendre être ni historien ni juriste, le Code de commerce français qu'on avait mis en place à Madagascar est issu de la révolution politique française de 1789, et qui ne répondait pas forcément aux attentes de la révolution industrielle du XIX^{ème} siècle. Déjà en termes de société d'époque, les sociétaires étaient peu nombreux et se connaissaient forcément, d'autant plus que les entreprises n'exigeaient pas d'importants capitaux. Par conséquent, face à la révolution industrielle, le code fut accusé de décourager le développement économique, sans parler le fait qu'il protège plus les créanciers et ne favorise pas la prise de risques indispensable à la création d'activités et d'emplois. Ce code reflète un état des relations d'affaires *tourné plus vers le passé que vers le présent et l'avenir* (Fourniel, 2008, p.40). Il n'est donc pas surprenant si les règles comptables modernes n'y figuraient pas explicitement même si la tenue des livres y avait été recommandée.

En matière comptable, le Code de 1807 insista très peu sur *La Partie Double* lors de la tenue des livres. Si l'on considère que cette méthode est une technologie comptable novatrice à cette époque, sa non considération témoigne d'un faible intérêt pour le formalisme et la rigueur, qui

se justifie d'ailleurs par le fait que les dirigeants d'entreprises étaient à la fois fondateurs et gestionnaires locaux de leurs propres sociétés, bien qu'elles fussent cotées en bourse. En effet, ce ne furent pas de grosses sociétés de participation et n'entraînèrent pas une séparation des pouvoirs entre les *Propriétaires* et les *Gestionnaires*. Les coûts d'agence s'en retrouvaient amoindris voire nuls, ce qui n'exigerait pas un système élaboré de comptabilité chargé de les réduire.

4.1.2. Code implanté de force en excluant les indigènes

L'arrêté du 13 novembre 1899 du Code de l'indigénat (Art.1) (J.O, 15/11/1899) définit les *indigènes* comme des *personnes résidant dans la colonie, nées soit à Madagascar, soit dans d'autres possessions françaises, et n'ayant pas la qualité de citoyen français* (Fremigacci, 2013, p.255). La colonisation marque une époque douloureuse dans l'histoire de Madagascar. Par conséquent, l'application forcée du droit français dans le pays n'a pas toujours suscité l'enthousiasme tant que les natifs qualifiés d'*indigènes* avaient perdu leurs propres règles et le pays sa souveraineté. La France étant réputé en Europe comme un Etat de droit et doté d'une justice égalitaire, l'application de cette justice à Madagascar se faisait différemment pour un colon et un indigène.

Hormis les quelques natifs prêtant allégeance aux envahisseurs, les *indigènes* n'avaient pas l'opportunité de mettre en œuvre des entreprises d'envergure, et *l'économie est dominée par les colons* (Rasoloarison L J, 2015). Par rapport à la théorie de la *Contingence*, cette absence de représentation et de structuration des entrepreneurs locaux rentrait dans une stratégie de domination et d'annihilation des *indigènes*, réduits à payer des taxes. Le facteur « Stratégie » n'avait induit ni une organisation, ni une représentation de la profession comptable privée et *indigène*, d'où son manque de contrôle, et de formalisme administratif. Pour, l'administration coloniale et sa comptabilité, la situation était différente.

4.2. Comptabilisation simplifiée des activités

4.2.1. Méthodes de travail basée sur divers registres militaires

L'utilisation de la comptabilité à des fins militaires fut à nouveau renforcé par l'organisation des milices par les autorités de l'époque. En effet, le 6 novembre 1896, par Arrêté n°97 (J.O n°37 du 17/11/1896, p.121), le Général Commandant le Corps d'occupation et Résident Général de France à Madagascar (Gallieni) devait réorganiser les milices *pour suppléer à l'insuffisance des effectifs des troupes régulières*. Ainsi, le Commandant de compagnie (...)

tient Un Registre-Journal des recettes et des dépenses ; un Registre de comptabilité, (...) un extrait du Registre – Journal des recettes et des dépenses comprenant toutes les opérations faites pendant le mois ; et une situation du Magasin et de la masse d’habillement (Art. VIII).

Un inspecteur sous les ordres directs du Résident Général procédait à la centralisation de la comptabilité des milices. Ce dernier tient pour chaque compagnie de milice, *un registre de comptabilité (...) sur lequel il porte les renseignements fournis par les situations mensuelles des Compagnies* (J.O, n°37, du 17 novembre 1896, p.123). La périodicité de l’arrêt des comptes, la situation périodique des stocks, l’usage des journaux auxiliaires de caisse, la centralisation de la comptabilité, l’existence de contrôle périodiques ainsi que l’usage à des fins militaires de la comptabilité sont donc à relever. Notons que cette manière de faire fut la même en Afrique et la comptabilité militaire fut tenue manuellement.

Quoi qu’il en soit, la comptabilité usitée ne relevait pas de la comptabilité d’entreprise bien qu’elle lui présentait quelques similarités dans ses principes de fonctionnements. En outre, ni les créances, ni les dettes n’y étaient pratiquées. Les travaux d’inventaire périodiques rappellent plus la comptabilité matière que la comptabilité d’entreprise. De telle comptabilité convergea inexorablement vers la comptabilité publique. Théoriquement, le *système de pouvoir*, comme Mintzberg (2004) le soulignait influe sur la structuration de l’organisation, ici, coloniale. Plus de contrôles, impliquerait plus de centralisation et de formalisation de la part des gouvernant. Il paraît logique que les efforts entrepris puissent converger vers la mise en place d’une organisation comptable publique plus élaborée que celle du privé.

4.2.2. Extension comptable à d’autres activités non militaires

L’Arrêté n°220 du 16 décembre 1896 portant création et réglementation du Service d’un hôpital malgache à Tananarive, fut promulgué par le Général Commandant le Corps d’occupation et Résident Général de France à Madagascar (J.O n°46 du 19/12/1896, p.217). La création de cet hôpital fut motivée par la nécessité d’assurer les soins *nécessaires aux malgaches indigènes qui seraient malades ou blessés*. Pour le fonctionnement de cet hôpital, hormis le personnel médical et hospitalier, il y eut du Personnel Administratif composé d’un Comptable européen *autant que possible*, d’un Econome et des agents spéciaux, cuisiniers, blanchisseurs, manœuvres, et des *bourjanes*. Outre la comptabilité au service de l’établissement hospitalier, elle fut aussi utilisée dans un établissement scolaire professionnel d’apprentissage.

En réalité, qu'il s'agissait de services rattachés à l'armée ou non, les mêmes remarques que précédemment furent observées. Les entreprises prévues initialement par le Code de 1807 n'y étaient pas représentées, voire commentées, notamment en ce qui concernait les manières de tenir leur comptabilité. De plus, la mainmise des Français sur la comptabilité *publique* ne fut pas favorable à la vulgarisation de cette technique auprès des entreprises *indigènes*, sans parler de leur exclusion par la justice française. Evidemment, ceci rentrait dans un système de pouvoir que Mintzberg (2004) avait synthétisé parmi ses facteurs de contingence. Lorsque le pouvoir est centralisé, l'exercice de contrôle y est plus poussé et formalisé auquel s'ajoute un supplément de stratégie de *domination* par l'administration coloniale.

4.2.3. Absence de formation en comptabilité d'entreprise

L'instruction des *indigènes* ne constituait pas une priorité pour l'administration coloniale. Or, avec les Lois de Jules Ferry (1881 – 1882 : *Loi du 28 mars 1882*) qui rendait l'enseignement primaire public gratuit, obligatoire et laïque, l'administration coloniale devait s'y conformer d'autant plus que cela devait contribuer au rayonnement de la France pour *asseoir sa domination territoriale, (...), et pénétrer les âmes conquises* (Lehmil, 2006, p.91). Or, par manque de main-d'œuvre étrangère qualifiée, l'administration coloniale devait former les *indigènes* par nécessité. L'enseignement dispensé devait être pratique et industriel tout en répondant aux attentes du Résident Général de France.

Ainsi, sur proposition du Directeur des Travaux Publics, le Général commandant le corps d'occupation et Résident Général de France à Madagascar (Gallieni) a institué par Arrêté n°224 du 17 décembre 1896 une école professionnelle d'apprentissage des indigènes à Madagascar (J.O, n°46 du 19/12/1896, p.219). L'école en question (Art.3) fut placée sous la Direction d'un architecte chef du service des bâtiments civils et sous le contrôle du Directeur des travaux publics, renforçant ainsi le caractère technique et industriel de la formation.

Malheureusement, l'enseignement dispensé fut destiné exclusivement aux indigènes et n'avait nullement trait à la comptabilité ni aux techniques comptables. Les étudiants sortants ne seront que des *apprentis* (Art.11, Arrêté du 17/12/1896, J.O n°46 du 19/12/1896, p.220). Néanmoins d'autres formations plus élaborées furent mises en place telle que l'école de médecine.

Conclusion

L'intérêt de la présente étude réside dans le fait que le manque de dynamisme des entreprises malagasy pour le développement du pays pourrait s'expliquer par des origines historiques. Les Malagasy étant exclus des activités économiques, l'administration coloniale ne se souciait pas des dispositions comptables propres aux entreprises locales et étrangères, ce rôle étant réservé à la métropole française. Bien que le code de commerce de 1807 dût servir de référence à toutes activités commerciales, son implantation à Madagascar était quelque peu passé inaperçue. Accusé de favoriser plus les créanciers que de favoriser le développement économique, ce code fut déjà lésé depuis son pays d'origine. Malgré les lois qui le rendaient applicable à Madagascar, il n'avait pas reçu l'unanimité qu'il se doit, ni contribué à mettre en place un référentiel comptable à l'usage des entreprises.

Ses seules utilités résidaient dans les aspects juridiques des activités commerciales, qui sont d'ailleurs marqués par la coexistence de deux justices l'une s'appliquant aux étrangers et l'autre aux *indigènes*. La pacification de l'île devint une priorité en même temps que l'autonomisation budgétaire de la colonie. Tout en privant les *indigènes* d'opportunités productives importantes, de lourds impôts furent prélevés dont les modalités de calculs étaient basées sur les outils comptables simplifiés à l'instar de ceux utilisés dans l'armée. Par conséquent, la comptabilité devint l'instrument des finances publiques avec la fiscalité aux dépens de toutes performances économiques et financières qu'elle est sensée mesurer.

Etant donné que cette réalité perdure jusqu'à ce jour, il serait propice au développement de Madagascar que toutes ses entreprises puissent être traitées équitablement et que des référentiels comptables mis à jour servent plus d'outils de gestion que de fiscalisation aveugle. Les principaux apports de cette recherche sont les suivants : Primo, munis la théorie de l'Agence, nous en avons déduit que le manque d'ouverture du capital handicaperait la formation de grosses sociétés de participation pour lesquelles la comptabilité d'entreprise est un instrument de réduction des coûts d'agence. En instituant à cet effet des marchés boursiers, le système comptable se retrouvera irrémédiablement amélioré et répandu à Madagascar. Secundo, en mettant en place des systèmes de contrôle efficaces de cette comptabilité, et rendre à l'actuelle représentation de la profession comptable (OECFM) sa vigueur d'autrefois, la comptabilité se retrouvera améliorée et mise à jour aux références internationales. Il faudrait aussi comme le soulignaient Jensen et Meckling (1976) envisager un audit systématique des comptes (Khatri & Azegagh, 2022). Tertio, les facteurs juridiques sont à

reconsidérer parallèlement à l'évolution du marché financier et des entreprises locales pour y intégrer pour le développement du pays.

Enfin, pour répondre à l'intitulé de ce travail, on a réellement introduit tardivement la comptabilité d'entreprise à Madagascar au profit de l'armée et de la comptabilité publique. Les limites inhérentes à ce manuscrit résident dans son incapacité à aborder la problématique au-delà des facteurs historiques, des relations d'agence et de facteurs contingents. D'autres facteurs certainement liés à la sociologie et à la psychologie des comportements comptables demeurent inexplorés. Ainsi, à quels autres facteurs attribuerait-on le retard de Madagascar en matière de comptabilité d'entreprise ? Comment cette comptabilité pourra-t-elle stimuler les initiatives en matière de développement des entreprises malagasy ? Ce seront nos perspectives de recherche.

BIBLIOGRAPHIE

Aïm Roger, 2012. *L'essentiel de la Théorie des Organisations*. Ed. Gualino lextenso éditions, 5^e édition. Paris, 142p.

Alazard Claude & Sépari Sabine, 2010. DCG 11 *Contrôle de gestion Manuel et Applications*. Editions FRANCIS LEFEBVRE La solution juridique – Dunod. 2^e édition – entièrement corrigée, restructurée et enrichie. Paris, 735p. [Page: 410]

Berle, A., A., Means, G., C., 1932. *The Modern Corporation and Private Property*, London: Transaction Publishers.

Boyer Claude., 1627. *Brève méthode et instruction pour tenir livres de raison par parties doubles*. Lyon. I vol. 162p. 1627, 1641, 1645. Dans Reymondin, 1909 ; p.38.

Charreaux Gérard., 2000. *La théorie positive de l'agence : positionnement et apports*. In: Revue d'économie industrielle, vol. 92, 2^e et 3^eme trimestres 2000. Économie des contrats : bilan et perspectives. pp. 193-214.

Febvre, L., 1992. *Combats pour l'histoire*, Paris, Librairie Armand Colin, Collection : Agora. Première édition : 1952, 456p.

Fourniel, B, 2008. *L'influence à l'étranger du code de commerce français aux XIX^e et XX^e siècles : du déclin du droit commercial français à l'émergence d'un droit des affaires francophone*. Presses de l'Université des Sciences Sociales Toulouse 1, Capitole. Série "Les Travaux de l'IFR - « Mutation des normes juridiques », n°8", p.55-71. <http://books.openedition.org/putc/1126>. DOI : 10.4000/books.putc.1126.

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

Gaudart. E., 1911. *Le régime financier des colonies françaises*. Décret du 20 novembre 1882. Texte mis à jour et annoté des circulaires du Ministère des Colonies et du Ministère des Finances. Berger – Levraut, Editeurs. Paris – Nancy ; 420p.

Hubert de La Bruslerie, 2010. *Analyse financière*. Information financière, diagnostic et évaluation. Ed. Dunod, 4^e édition, Paris. 518p.

Jensen, M & Meckling, W. 1976. "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure", *Journal of Financial Economics*, vol. 3, n° 4, October, pp. 305-360.

Khatri Basma., Azegagh Jalal, 2022. *Audit Comptable et financier : levier d'une bonne gouvernance pour les entreprises* – Revue de littérature. Revue Française d'Economie et de Gestion. Volume 3 : numéro 12 ; pp.323-337.

Legendre, F. 1638. *La vraye manière de tenir livres de comptes ou de raison par parties doubles*. Paris. Dans Reymondin, G, 1909 ; p.76.

Lawrence Paul Roger & Lorsch Jay William, 1967. Environnement, organisation, adaptation : la contingence structurelle. in *Les Grands Auteurs en Management* (éd.), Editions EMS. De Milano P.

Lehmil, L., 2006. *L'édification d'un enseignement pour les indigènes : Madagascar et l'Algérie dans l'Empire français*. Labyrinthe, n°24 (2), p.91-112. <http://journals.openedition.org/labyrinthe/1252>; DOI: 10.4000/labyrinthe.1252.

Mintzberg Henry, 2004. *Le management, voyage au centre des organisations*. Éditions d'Organisation, 2004, pp.197-203.

Obert Robert., Mairesse Marie-Pierre, 2009. *DSCG 4 Comptabilité et Audit*. Manuel et Applications. Ed. Dunod, 2^e édition. Paris. 625p.

Rasoloarison, L, J, 2015. *Madagascar sous la colonisation française de 1896 à 1960*, En réédition, Editions Jeunes Malgaches (EJM), 48p.

Reymondin, G., 1909, *Bibliographie méthodique des Ouvrages en langue française parus de 1543 à 1908 sur la Science des comptes*, Paris, Ed. Société Académique de Comptabilité & V. Giard et F. Brière, 330p. (Source gallica.bnf.fr/BnF)

Savonne (Pierre de), 1591. *Instruction et manière de tenir les livres de compte par parties doubles, soit en compagnie soit en particulier*, Lyon, 1567, 2^e Edition, 1591. Dans Reymondin G, 1909; p.103

Tom Burns et G. M. Stalker, *The management of innovation*, 1961. In: *Sociologie du travail*, 5^e année n°1, Janvier-mars 1963. pp. 97-98.