

## **La comptabilité patrimoniale dans le système comptable au Cameroun : enjeux et défis**

### **The asset accounting into the state accounting system in Cameroon: issues and challenges**

**MOHAMAN HADI Mawanda**

Doctorant

Faculté de Sciences Economiques et de Gestions  
Université de Yaoundé II- Cameroun

**Date de soumission** : 21/01/2023

**Date d'acceptation** : 31/03/2024

**Pour citer cet article** :

MOHAMAN HADI M. (2024) «La comptabilité patrimoniale dans le système comptable au Cameroun : enjeux et défis », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 8 : numéro 1 » pp : 236-255.

## Résumé

L'intérêt d'introduire une comptabilité patrimoniale dans le système comptable de l'Etat se pose de plus en plus comme un apport indispensable pour évaluer les actifs de l'Etat. La plupart des Etats membres de l'OCDE s'est engagé dans ce processus de valorisation du patrimoine nationale. L'enjeu qui sous-tend cette redynamisation financière, est l'apport que constitue les actifs en nature dans la négociation des partenariats d'exploitation. Cependant, les difficultés que pose l'évaluation complète des patrimoines sont liées à la constatation des éléments à intégrer dans le patrimoine et à leurs valorisations. En cela, elles constituent de véritables défis financiers et matériels. Cette réflexion porte sur l'analyse de ces enjeux et défis. En s'appuyant sur le cas du Cameroun, nous voulons dans un premier temps démontrer l'intérêt de l'Etat à constituer en actifs financiers, l'ensemble de son patrimoine. Dans un second temps, de relever les contraintes qui pèsent sur cet objectif et le compromettent.

**Mots clés :** comptabilité patrimoniale ; actif ; enjeux ; Nouveau Management Public ; Cameroun.

## Abstract

The interest in introducing asset accounting into the State accounting system is increasingly seen as an essential contribution to evaluating State assets. Most OECD member states have engaged in this process of promoting national heritage. The issue underlying this financial revitalization is the contribution made by in-kind assets in the negotiation of operating partnerships. However, the difficulties posed by the full valuation of assets are linked to the identification of the elements to be included in the assets and their valuation. This reflection focuses on the analysis of these issues and challenges. Based on the case of Cameroon, firstly we want to demonstrate the State's interest in building up all its financial assets. Secondly, to identify the constraints that weigh on this objective and compromise it.

**Keywords:** asset accounting ; assets ; issues ; New Public Management ; Cameroon.

## Introduction

Au Cameroun, le parlement promulgue la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres Entités publiques. Cette loi prétend apporter une nouvelle vision dans l'environnement économique et financier, qui traverse depuis quelques années, une austérité sévère. C'est donc une loi qui ambitionne de redresser l'inclinaison des déficits budgétaires et le renforcement du cadre général des finances publiques camerounaises. Elle vise à améliorer la gestion des financements extérieurs, la budgétisation des emplois, la comptabilité d'analyse des coûts, la modulation du contrôle et surtout la comptabilité patrimoniale. Ce dernier objectif, apparaît comme une idée neuve, à savoir que la comptabilité patrimoniale a longtemps été traitée avec un intérêt marginal, pourtant elle constitue une nomenclature importante des ressources financières de l'Etat. Sa pertinence s'est d'ailleurs révélée récemment dans de nombreux pays occidentaux à l'instars du Canada, la France, la Belgique, la Suède, l'Italie, etc., qui appartiennent avec le Cameroun, au grand cercle international de l'Organisation pour la Coopération et le Développement Economique (OCDE). L'adoption d'une comptabilité patrimoniale par un nombre croissant de pays de l'OCDE s'inscrit dans un contexte plus général de mutation du management public (Marty, et al., 2006).

Autant elle constitue une nouvelle donne, autant les problématiques qu'elle soulève sont complexes. C'est que la comptabilité patrimoniale pose de nombreux enjeux qui interpellent à des défis d'ordres multisectoriels. En effet, si le système comptable antérieur était basé sur l'étude du budget de l'Etat, structuré au tours des recettes et des dépenses, il faut reconnaître que cette approche était devenue moins pertinence au regard des difficultés grandissantes de la gestion des finances publiques. Le point de démarcation de la nouvelle réforme comptable sera donc l'introduction du *New public Management* dans le système comptable camerounais. Le Nouveau management public fait naître la connaissance, l'identification et la valorisation du patrimoine public de l'Etat, ainsi que son arrimage aux normes internationales IFRS (*International Financial Reporting Standard*) qui introduisent dans le panier des actifs de l'Etat d'autres catégories telles que les actifs biologiques. Si l'adoption dans la réforme financière, d'une comptabilité patrimoniale semble être une close législative de forme, il faut cependant noter que sa phase de mise en œuvre est une opération longue, parfois périlleuse, imputable à la complexité des déterminants humains, matériels et techniques.

Cette réflexion se propose d'analyser la pertinence et la consistance d'une comptabilité patrimoniale dans le système camerounais des finances publiques. Nous voulons dans ce sens,

interroger sa contribution en terme d'avantages, tout en mesurant les risques potentiels, inhérents à ce mécanisme financier. D'où la question de savoir : quels sont les enjeux et les défis de la comptabilité patrimoniale dans le système comptable au Cameroun ? En observant avec vigilance les expériences des pays de L'OCDE qui ont initié ces réformes avant le Cameroun, on note que la mise en œuvre de ces mécanismes de comptabilité patrimoniale a produit de multiples contraintes liées à l'identification exhaustive du patrimoine et à sa systématisation dans les registres fiscaux. En terme de grille d'analyse, notre étude est éclairée par la théorie comptable dans ses variantes normative et empirique. Elle permet non seulement de démontrer l'utilité de la comptabilité patrimoniale pour un Etat, mais aussi de discuter des déterminants liés à son application en contexte camerounais.

Cela nous conduit dans ce point d'analyse, d'une part, à interroger l'ingénierie comptable camerounaise face à l'impératif d'une rationalisation des mesures adoptées (1). D'autre part, à répondre aux défis majeurs que pose la prise en compte de la comptabilité patrimoniale (2).

## 1. UNE COMPTABILITE AUX ENJEUX INDENIABLES

La comptabilité en tant qu'outil de prise de décisions au sein des structures publiques et privées, est généralement instrumentalisée par des décideurs. De nombreux auteurs ont d'ailleurs fait le constat selon lequel, les intérêts divergents des décideurs peuvent laisser libre cours à une manipulation comptable (Kouevit, et al., 2023). Pourtant, l'adoption d'une comptabilité patrimoniale par un nombre croissant de pays de l'OCDE s'ancre dans un contexte plus général de mutation du management public. Ce dernier est en grande partie inséparable des difficultés budgétaires affectant les états depuis les années soixante-dix et dans une perte progressive de la légitimité accordée aux gestionnaires publics en matière de gestion efficace des ressources. Les prescriptions qui en découlent résident notamment dans la réduction du périmètre des activités réalisées en régie, dans une gestion et contrôle centrés sur les résultats et non plus sur les ressources consommées et dans la mise en place d'une organisation comptable fondée sur le modèle du secteur privé. Selon (Hilmi et al 2020) la mise en place d'une telle comptabilité présente aussi bien des privilèges que des risques dont la description s'impose.

### 1.1. Les privilèges espérés de la comptabilité patrimoniale

Le passage en comptabilité patrimoniale doit permettre d'orienter le pilotage de l'action publique vers les résultats. La fin du primat absolu d'une logique centrée sur ressources budgétaires consommées est consacrée par la globalisation des crédits à disposition des

services, par le desserrement de la contrainte de l'annualité budgétaire et enfin par la responsabilisation des gestionnaires.

Cette responsabilisation doit contribuer à la promotion de l'efficacité des dépenses budgétaires (Adhemar, 2003). Par exemple, la *Resource Accounting and Budgeting* britannique, lancée en 1998, vise notamment à améliorer la gestion des actifs publics, à faciliter la décision publique en l'appuyant sur des données comptables fiables et comparables avec celles du privé. Le contrôle est alors le corollaire de ce premier objectif. Il s'agit d'accroître la lisibilité des dépenses publiques et ainsi renforcer le contrôle parlementaire sur l'efficacité de la dépense publique. Il est attendu de l'adoption d'une comptabilité patrimoniale qu'elle permette de réaliser trois objectifs principaux.

Le premier est relatif à une meilleure gestion des actifs de l'Etat comme catalyseur de la mise en place de la comptabilité patrimoniale. La comptabilité publique traditionnelle avait été construite avant tout dans le but de sécuriser l'exécution des opérations autorisées par le budget. Elle unifiait les comptes de l'Etat et donnait aux décideurs publics des outils de *reporting* et de pilotage incontestablement performants en matière d'exécution budgétaire (Adhemar, 2003). Néanmoins, un tel cadre comptable ne permet d'obtenir aucune information importante et précise pour établir le coût de revient d'un service déterminé. Or, ceci rend particulièrement difficile, sinon impossible, la réalisation de comparaisons de coûts public-privé, pourtant essentielles en cas de recours à des partenariats public-privé. Pour les mêmes raisons, il apparaît très difficile de mettre en œuvre une politique active de gestion et de valorisation du patrimoine immobilier de l'Etat. Il est par ailleurs impossible de construire un compte de résultat rassemblant l'ensemble des charges et produits relatifs à l'exercice.

Il n'est pas dès lors fortuit de constater que les réformes du cadre comptable sont concomitantes à la mise en œuvre de politiques de valorisation du parc immobilier (Marty, et al., 2004). La valorisation comptable des actifs publics conduit inexorablement à se pencher sur l'efficacité de leur gestion et de leur maintenance, dans la mesure où d'éventuelles dépréciations devraient être traduites comptablement. Enfin, la valorisation comptable des actifs publics peut conduire à renforcer les incitations à une gestion de long terme des patrimoines naturels et culturels.

Le deuxième fait référence à la comptabilité patrimoniale comme levier de rationalisation des choix publics. Le passage en comptabilité patrimoniale offre la possibilité de définir un coût complet, intégrant par exemple le coût des ressources, à chaque prestation rendue par les services de l'Etat. La définition d'un coût complet sur les mêmes bases comptables que les

firmes privées est en effet une condition nécessaire pour la mise en concurrence des offres publiques et privées dans le cadre de contrats de partenariats (Marty, et al., 2004). De la même façon, la prise en compte des risques associés à chaque décision de gestion, peut être renforcée dès lors que le cadre comptable exige d'enregistrer des provisions et de présenter les éventuels engagements financiers souscrits. De la même façon, l'adossement des comptes publics sur les normes privées peut rendre plus facile l'utilisation d'outils financiers permettant une gestion optimale des actifs publics et des risques qui leur sont associés, à l'instar des techniques de titrisation (Marty, et al., 2004).

La réforme du cadre comptable peut aussi renforcer l'efficacité des dépenses publiques dans une optique inter temporel. En effet, la connaissance du coût des politiques publiques doit s'accompagner d'une évaluation de leurs conséquences financières futures. Par exemple, l'impact financier des engagements relatifs aux retraites ou aux prestations sociales, mais aussi aux différentes garanties publiques doit être intégré dans l'information comptable (Matheson, 2004). Il est donc espéré que le desserrement du carcan de l'annualité budgétaire permette d'accroître la prégnance de la prise en compte des aspects financiers de long terme dans les décisions publiques. Le budget pourrait alors recouvrer sa signification première qui est de présenter un plan de financement orienté vers le futur et annonçant les allocations de ressources publiques entre les différents usages alternatifs. Ainsi, les états financiers publics doivent-ils permettre d'éclairer la décision publique en fournissant une image sincère et fidèle de la situation et de la performance financière de l'entité publique.

Enfin le troisième qui fait appel à la comptabilité patrimoniale comme outil indispensable à l'évaluation des politiques publiques. Le basculement en comptabilité patrimoniale permet de fournir une mesure de l'efficacité de la dépense publique qui ne soit plus principalement fondée sur la régularité juridique consommation des crédits budgétaires mais, au contraire, sur le rapport entre les ressources engagées et la réalisation des fonctions assignées. Il apparaît dès lors que le changement de normes comptables ne se traduira pas simplement par une évolution des modalités techniques de *reporting*, mais par une nécessaire définition des objectifs visés par l'action des services de l'Etat et par une évaluation, donc une gestion, orientée vers les résultats. Une telle évolution suppose cependant que les modalités de contrôle par les parlements et les cours des comptes connaissent elles aussi un bouleversement similaire.

S'il est nécessaire que chaque mission se voie imputer un coût sur la base d'un système d'information comptable fiable, il est aussi indispensable que le contrôle se déplace vers une

évaluation des résultats obtenus. Par exemple, les budgets pluriannuels, tels qu'ils sont établis au Cameroun, au Royaume-Uni, permettent de fournir un cadre et une cible pour une période de trois ans. Dès lors qu'ils sont rendus publics, ils "engagent" le gouvernement devant les contribuables et les marchés financiers. Ces budgets doivent permettre de caler, pour les exercices annuels, les objectifs de dotation budgétaire, en fonction d'hypothèses macroéconomiques détaillées et d'évaluation du coût des programmes en cours. De la même façon, dans le cadre de la loi organique sur les lois de finances adoptée en France, à l'exemple de la loi n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001. Le régime des autorisations d'engagements rendra possible une gestion pluriannuelle des crédits.

Au-delà des trois précédents objectifs évoqués, il faut dire que la comptabilité patrimoniale est aussi perçue comme un outil indispensable au renforcement de la transparence des comptes publics<sup>1</sup>. Malgré les différents privilèges qu'elle renferme ou dégage, cette comptabilité présentent tout de même des risques.

## **1.2. Les risques inhérents à la comptabilité patrimoniale**

Les gains attendus, il faut le dire ici, ne pourront devenir effectifs que dans la mesure où un certain nombre de risques seront identifiés et prévenus. Ces risques peuvent porter sur la transparence des comptes publics et sur la valorisation d'éléments d'actifs.

En ce qui concerne la transparence des comptes publics, il faut relever que la mise en place d'une comptabilité patrimoniale ne saurait sonner définitivement sonner le glas de la présentation du budget sous la forme d'une comptabilité d'encaissements et de décaissements. La dualité de l'information comptable telle qu'elle est prévue par la loi organique française est indispensable pour assurer la transparence de la dépense publique. La comptabilité de caisse demeure un outil robuste et facilement accessible pour rendre compte en temps réel de l'exécution des autorisations parlementaires. Elle permet au Parlement de disposer d'une information disponible en temps réel et laissant peu de place à la discrétion du comptable public (via les charges calculées). La suppression de ce premier type de comptabilité pourrait se

---

<sup>1</sup> Le passage en comptabilité patrimoniale renforcera la transparence des comptes publics. Les comptes de l'Etat devront d'ailleurs être complétés d'une évaluation des engagements "hors bilan" et des performances de chaque programme. De la même façon, à l'instar de ses homologues anglo-saxonnes, la Cour des Comptes sera investie d'une nouvelle mission de certification des comptes publics.

traduire par un affaiblissement du contrôle du Parlement à l'inverse des objectifs poursuivis dans le cadre de la réforme (Barton, 2003).

Des craintes sont par ailleurs exprimées quant aux possibilités de foisonnement des normes comptables spécifiques ou de manipulation stratégique des informations fondées sur une comptabilité patrimoniale (Likierman, 2001). Bien que légitimes, celles-ci doivent être nuancées eu égard aux mesures d'accompagnement et de contrôle mises en place notamment par les cours des comptes. Dans le cas britannique, tant le Trésor, dans le cadre du *Public Expenditure Survey*, que la National Audit Office doit approuver les principes comptables choisis par les départements ministériels et garantir le caractère fiable et sincère des résultats comptables.

Le traitement des engagements hors bilan. La pertinence de l'adoption d'une comptabilité patrimoniale dans un contexte marqué par un recours croissant aux contrats de partenariats public-privé est en grande partie liée à la production d'états financiers permettant de rendre compte des engagements de long terme souscrits par les pouvoirs publics. Il est donc indispensable que le Parlement et la Cour des Comptes puissent avoir accès à l'ensemble de l'information pertinente relative à ces derniers. L'absence de transparence sur de tels contrats peut contribuer à annuler les gains potentiels liés au passage en comptabilité patrimoniale. Un tel manquement s'est d'ailleurs traduit en Australie par des dépassements de coûts (Barton, 2000), notamment dans le domaine des technologies de l'information et du bâtiment et génie civil. Qui plus est, si les collectivités publiques viennent à adopter les normes comptables du secteur privé, elles doivent se plier à des exigences croissantes en termes de transparence quant aux engagements hors bilan.

En effet, d'éventuelles tentations de faire preuve de "créativité comptable" ou de dissimulation des engagements souscrits pourraient être en grande partie contrariées par l'évolution des règles comptables consécutives aux scandales financiers de ces dernières années. Ce faisant, les degrés de liberté en matière d'engagements "hors bilan" seront considérablement réduits pour les collectivités publiques. Comme le note Matheson, " (...) *all government obligations for services received or commitments made are reported as liabilities in the balance sheet, even if they have not been funded in the budgetary process*" (Matheson, 2004).

Pour ce qui est de la valorisation de certains éléments d'actifs, elle constitue l'une des difficultés auxquelles peut se heurter l'adoption d'une comptabilité patrimoniale. Elle se pose à des degrés divers pour l'ensemble des immobilisations et des stocks, lesquels peuvent être valorisés suivant trois méthodes. Il s'agit du coût historique, du coût historique modifié et enfin de la valorisation à la valeur de marché.

Les pratiques comptables actuelles, notamment sous l'influence des normes IFRS (*International Financial Reporting Standards*), tendent à éroder le dogme de la comptabilisation des éléments d'actif au coût historique amorti.

Dans le cadre de cette méthode, les actifs étaient enregistrés à leur valeur à la date de leur entrée dans le patrimoine, diminuée du cumul des amortissements pratiqués. La critique de cette méthode tient en deux points. Tout d'abord, la valeur des actifs est réduite à leurs prix passés sans tenir compte des évolutions économiques. Ensuite, il est reproché à la valorisation au coût historique d'être trop polarisée sur le passé, alors que l'information comptable devrait être tendue vers l'avenir. La valeur d'un actif ne peut-elle que se réduire avec le temps ? Enfin, il est reproché à la comptabilisation au coût historique de dépendre étroitement des charges calculées (ex. dotations aux amortissements et provisions) et à ce titre d'être dépendante de la subjectivité et des choix comptables (et donc stratégiques) de l'entreprise.

Certes, la comptabilité patrimoniale dans le système comptable camerounais est une comptabilité aux enjeux indéniables, mais il demeure que son expérimentation ou sa mise en action appelle à faire face à un certain nombre de défis.

## **2. UNE COMPTABILITE AUX DEFIS VERITABLES**

Le système comptable camerounais, il faut le dire, renferme un certain nombre de défis dont les plus importants portent sur les techniques permettant de limiter les différents risques liés au passage à cette comptabilité patrimoniale de l'Etat et sur un réel problème de mise en œuvre de cette comptabilité. La convocation et la présentation à travers l'analyse d'éléments et arguments probants ici permettra d'assurer une description de ces deux défis majeurs. La description de ces défis, il faut le relever, reste et demeure une description tribulaire des évaluations et enquêtes préalables auxquelles elle s'adosse.

### **2.1. L'usage des techniques de limitation des risques liés à la comptabilité**

Afin de pallier aux différentes insuffisances pouvant exister, deux méthodes alternatives peuvent être mobilisées à savoir la valeur historique modifiée et la comptabilisation à la juste valeur. La comptabilité en juste valeur conduit à valoriser les actifs, soit à leur valeur de marché, soit à la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs associés à leur détention (Bignon, et al., 2004). La comptabilisation en fonction des prix de marché réduirait les possibilités de manipulation comptables résultant des charges calculées. Elle faciliterait par ailleurs le contrôle externe sur les comptes. Elle présente cependant le risque d'introduire une réelle volatilité des évaluations comptables dans la mesure où tout choc macroéconomique se traduirait par des révisions à la hausse ou à la baisse de la valorisation des éléments d'actifs. Un exemple significatif peut être trouvé dans le cas du patrimoine immobilier. Un gonflement suivi d'un éventuel éclatement d'une bulle spéculative ne serait alors pas neutre en termes de capacités d'endettement de l'Etat.

Ainsi, il apparaît qu'une valorisation des actifs publics aux prix de marché constituerait une option peut être séduisante mais potentiellement porteuse d'effets déstabilisateurs. Le biais pessimiste de la comptabilité en coût historique risquerait d'être remplacé par un biais optimiste (risque d'apparition de bulles comptables) très peu en phase avec le principe de prudence comptable. Pour répondre à cette limite, de nombreux pays membres de l'OCDE ont opté pour une voie médiane, celle du coût historique corrigé. La Nouvelle-Zélande et le Royaume-Uni suivent cette voie.

Dans le premier cas, tous les actifs physiques font alors l'objet de réévaluations tous les trois ans sur la base d'une *deprival value*. Celle-ci est estimée à partir du coût actuel de remplacement pour la plupart des actifs et en fonction de la valeur probable de réalisation pour les actifs obsolètes. Au Royaume-Uni, les actifs font l'objet de réévaluations annuelles aux prix courants sur la base d'indices de prix, réévalués tous les cinq ans. Il apparaît que la logique intrinsèque d'une telle méthode tend de plus en plus à se rapprocher d'une valorisation au prix de marché (Pallot 2004). Avec un effet modérateur lié à la non instantanéité des révisions, elle se heurte donc aux mêmes écueils que la méthode de la *fair value*. Au-delà de ces difficultés "techniques", le passage en comptabilité patrimoniale ne va pas sans induire de coûts auxquels les administrations centrales devront faire face durant une longue phase de transition.

La convergence vers une comptabilité patrimoniale signifie-t-elle un alignement pur et simple sur les standards utilisés par la comptabilité privée ? Une reprise telles quelles, sur la base du *one size fits all*, de procédures comptables entre deux secteurs semble difficile, comme en a

témoigné l'échec d'une première tentative australienne dans les années quatre-vingt. Cette dernière revenait à appliquer quasiment sans modification, les normes comptables privées aux comptes publics. En effet, les spécificités du secteur public demeurent. Elles tiennent, par exemple, à la nature de l'activité régaliennne elle-même ou à la spécificité des actifs. L'adéquation des normes comptables à la spécificité des comptes publics est une des variables clés de la réussite du passage en comptabilité patrimoniale.

La tendance qui se dégage des expériences des différents pays de l'OCDE va cependant dans le sens de l'adoption des normes internationales standard, qu'il s'agisse des normes GAAP ou des IFRS. En effet, la comparabilité des états comptables publics avec ceux du privé suppose que les comptes publics se conforment à la législation applicable aux entreprises privées. De la même façon, l'adoption de normes de droit commun constitue une garantie de transparence, mais aussi de neutralité.

Au Royaume-Uni, les normes comptables publiques ont été établies par le Trésor dans le cadre du *Resource Accounting Manual* (RAM). Elles se rapprochent des *Generally Accepted Accounting Practices* britanniques (UK GAAP). Cependant, les standards comptables publics britanniques diffèrent de leurs homologues privés sur certains points. Il s'agit de tenir compte des spécificités de la sphère publique et, au-delà, de mettre en œuvre des choix encore plus radicaux que ceux des entreprises privées. Par exemple, les immobilisations sont évaluées au coût historique modifié (*modified historical cost accounting - MHCA*), alors que les UK GAAP auraient conduit à enregistrer les immobilisations à leur coût historique. Il s'ensuit des problèmes de comparabilité entre l'estimation des coûts publics et privés dès lors que les principes adoptés par les deux sphères s'écartent sur des points aussi déterminants. En effet, les firmes britanniques n'utilisent pas une procédure comptable aussi coûteuse que celle mise en œuvre par les administrations publiques. Celle-ci induit des réévaluations annuelles des éléments d'actifs. Ainsi, l'objectif d'une meilleure adéquation des règles comptables aux spécificités du secteur public peut entrer en contradiction avec les objectifs de comparabilité des comptabilités publiques et privées, de transparence et d'absence de possibilité de manipulation stratégique des normes comptables par les départements ministériels.

Une deuxième difficulté du passage en comptabilité patrimoniale réside dans la construction d'un système d'information comptable et financier, indispensable à la mise en œuvre et au bon fonctionnement de la réforme. Si la mise en place d'un tel système est un investissement

particulièrement coûteux (Davies, 2004), elle conditionne le succès de l'opération. Les difficultés de fonctionnement de la base CAMIS (*Commercial Activities Management Information System*), utilisée dans les comparaisons de coûts public-privé aux Etats-Unis, expliquent pour une très large part la moindre efficacité de cette politique par rapport aux autres pays anglo-saxons. La faute en incombe à l'absence d'incitation pour les gestionnaires publics à compléter la base et surtout d'harmonisation des données et des méthodes entre les différentes entités publiques (Gates, et al., 1997).

La réforme repose sur la qualité de l'information comptable et financière mise à disposition des gestionnaires publics (logique d'efficacité) et des organismes de contrôle (logique de transparence). Ce faisant, toute imperfection du système d'information serait susceptible de compromettre les gains liés à l'adoption de la comptabilité patrimoniale. Il convient, enfin, de mettre en exergue les coûts liés à la nécessaire coexistence des comptabilités de flux et de stocks. L'adhésion des personnels à la réforme peut être rendue beaucoup plus difficile si l'on exige d'eux, comme cela était le cas au Canada au moment du basculement comptable<sup>2</sup>, d'établir leurs rapports annuels sur la base d'une comptabilité patrimoniale, alors que leurs dotations budgétaires se faisaient encore sur celle d'une comptabilité de caisse (Colman & Fletcher, 2003).

Les expériences étrangères montrent que le succès de la mise en place d'une nouvelle constitution financière passe par l'adhésion des personnels des administrations publiques. Il est donc nécessaire d'accepter des investissements en temps et pédagogie pour s'assurer de l'adhésion des gestionnaires publics. Les efforts réalisés en la matière au Royaume-Uni montrent que la réforme sera d'autant plus facilement acceptée et mise en œuvre que ses gains en termes d'efficacité de la gestion publique seront expliqués. Il est d'ailleurs à relever que la réforme s'est appuyée, dans les pays anglo-saxons, sur une forte tradition de neutralité et de culture de conformité à la règle au sein de la fonction publique (Hepworth, 2004).

Le passage en comptabilité patrimoniale implique un investissement significatif en matière de ressources humaines tant dans les départements ministériels que dans les organismes de contrôle. Le rapport de décembre 2002 de la Vérificatrice Générale du Canada souligne que le succès du

---

<sup>2</sup> Les premiers comptes publics canadiens en comptabilité patrimoniale furent établis pour l'exercice co 2003-2004. Le rapport du Vérificateur Général du Canada pour 2005 relève que l'ensemble des comptes ministériels ne pourra faire l'objet d'une réelle certification qu'à l'horizon 2010.

passage en comptabilité patrimoniale, dans le cadre du programme SIF (Stratégie d'Information Financière), passait notamment par la mise en œuvre d'un plan de recrutement volontariste d'experts comptables au sein du secteur public. Il est, en effet, nécessaire tant pour la qualité des informations comptables que pour celle des décisions publiques qui en découleront, que l'administration puisse compter sur des personnels maîtrisant les outils comptables. Dans son rapport 2002, le Bureau du Vérificateur Général du Canada notait qu'un tiers seulement des "agents financiers principaux" des ministères fédéraux canadiens possédaient un diplôme d'expert-comptable contre 80 % de leurs homologues des grandes entreprises privées du pays. Il s'ensuit donc une forte recommandation pour renforcer les recrutements externes.

Parallèlement, il est nécessaire de mettre en œuvre des politiques de formation des personnels. Celles-ci se caractérisent par leur ampleur, notamment dans les pays anglo-saxons. Le ministère de la Défense britannique a dû former quelques 20 000 agents pour préparer le passage en comptabilité patrimoniale (Davies, 2004). De la même façon, ces actions de formation peuvent se combiner avec l'établissement de guides de bonnes pratiques. Au-delà de l'usage des techniques de limitation des risques liés à la comptabilité comme premier défi de la comptabilité patrimoniale au Cameroun, existe également une nécessaire prise en compte des difficultés liées à la mise en œuvre de la comptabilité.

## **2.2. La prise en compte des entraves liées à la mise en œuvre de la comptabilité**

La nécessité de passer en comptabilité patrimoniale pour les Etats, devient plus évident de nos jours avec la globalisation, fruit du développement de nouvelles technologies qui ont transformé le monde en un village planétaire, brisant de ce fait toutes les barrières commerciales. Malgré le handicap que causent les disparités dans la gestion entre l'Etat et l'entreprise, des outils très importants du new public management permettent néanmoins l'adoption plus aisée de cette nouvelle comptabilité de l'Etat. Ce sont l'identification des risques, leur évaluation et leur maîtrise. Ce passage en comptabilité patrimoniale s'est généralisé ces dernières décennies. On s'arrime à la nouvelle donne et/ou on s'isole. Ajoutons à cela qu'il est aussi nécessaire de changer de méthodes pour rejoindre les standards comptables appliqués, non seulement par le secteur privé, mais aussi et déjà par de nombreuses organisations relevant du secteur public en Belgique ainsi qu'en Europe (Desille, 2009). Toutes les Administrations doivent moderniser leur comptabilité pour aller dans cette direction. A défaut, elles resteraient « isolées » avec des pratiques comptables ancestrales. Le développement économique d'un Etat est fortement

influencé par sa balance commerciale et cette balance commerciale est valorisée par l'accès dudit Etat au marché financier. Par ailleurs, accéder au marché financier suppose l'emploi des normes internationales de comptabilité. Toutefois, la difficulté réside dans le passage de la comptabilité publique nationale vers une comptabilité publique basée sur les normes internationales. Cette entreprise est longue et nécessite beaucoup de ressources. Nous allons nous limiter sur l'amélioration du cadre juridique, la fiabilisation et l'assainissement des comptes publics pour une meilleure valorisation des actifs avant l'adoption de cette nouvelle comptabilité.

Faisant référence au caractère juridique des finances publiques, Paul-Marie Gaudemet et Joël Molinier pensent que les finances publiques constituent « la branche du droit public qui a pour objet l'étude des règles et des opérations relatives aux deniers publics » (Orsoni, 2005). L'autorisation reçue du parlement, représentant du peuple, exige que sa gestion soit encadrée par des normes. Ainsi en finances publiques, tout est norme de la dimension nationale (Lois, règlement, décrets...) à la dimension internationale (normes internationales) en passant par la dimension communautaire (les Directives). Directeur des finances sous Louis XVI, Jacques Necker affirme que : « la première règle de l'économie est de tenir des comptes, le premier pas qui conduit à sa ruine est de les négliger » (Feudjo, 2010).

Toutefois, tenir les comptes de l'Etat qui n'est rien d'autre que la comptabilité publique ne peut échapper à l'encadrement de ces normes car, elle est l'expression chiffrée de la gestion du budget de l'Etat. Lorsqu'on décide d'entreprendre l'aspect comptable du new public management, cette décision a pour corollaire l'ancrage des normes internationales de comptabilité publique aux normes (nationales et communautaires). Il faut noter que la réforme a deux aspects : pratique et institutionnelle. Si sur le plan pratique on peut noter des avancées, ces avancées seraient sans objet si le cadre institutionnel lui reste statique.

En finances publiques, le corpus des normes législatives et réglementaires constitue l'ossature sur laquelle se reposent toutes les actions publiques. Ce qui justifie la priorisation du cadre juridique sur le plan de 'est pourquoi l'axe stratégique n°1 est consacré à l'amélioration du cadre juridique avec pour objectif la transposition des textes communautaires dans l'ordre juridique national et aligner les textes nationaux à l'esprit de la réforme.

Toutefois, l'appartenance à une même communauté économique et monétaire, impose aux différents Etats membres l'harmonisation des législations budgétaires, des comptabilités nationales et des données macroéconomiques. C'est dans cet ordre d'idées que le 28 octobre

2010 verra jour la Directive N°05/10-UEAC-190-CM-21 portant création, attribution et fonctionnement du Comité d'Experts en gestion des finances publiques. Comité qui va mener ses travaux dont les séances les plus importantes ont fait l'objet de comptes rendus respectivement le 25 février 2011 et le 29 avril 2011. On entrevoit déjà la genèse des six (06) Directives et quelques mois plus tard, précisément en date du 19 décembre 2011, seront adoptées et imposables aux Etats membres les six Directives ci-après :

- Directive N°01/11-UEAC-190-CM-22 Relative aux Lois de Finances. Elle constitue une suite logique de la Directive N°01/08-UEAC-190-CM-17 du 20 juin 2008 relative aux lois de finances qui s'inscrit dans le cadre de l'adaptation des directives communautaires aux standards internationaux et aux bonnes pratiques en matière de gestion des finances publiques. A cet effet, la présente Directive fixe, pour les Etats membres de CEMAC : les conditions dans lesquelles est arrêtée la politique budgétaire à moyen terme pour l'ensemble des finances publiques ; Les règles relatives à la nature, au contenu, à la présentation, à l'élaboration et à l'adoption des lois de finances ; Les principes relatifs à la gestion du budget de l'Etat, à la comptabilité publique et aux responsabilités des agents publics intervenant dans la mise en œuvre desdits principes.

- Directive N°02/11-UEAC-190-CM-22 Relative au Règlement Général de la Comptabilité Publique. Elle prend naissance certes le 19 décembre 2011 mais sa gestation commence avec la Directive N°02/08-UEAC-190-CM-17 du 20 juin 2008 portant Règlement Général de la Comptabilité Publique. Dans son article premier, la nouvelle Directive détermine les principes généraux de la comptabilité publique applicables aux Etats membres de la CEMAC, aux CTD et aux Etablissements publics nationaux et locaux à caractère administratif respectifs, les règles spécifiques applicables à la comptabilité de l'Etat et aux Etablissements publics à caractère administratif qui lui sont rattachés.

- Directive N°03/11-UEAC-190-CM-22 Relative au Plan Comptable de l'Etat. L'adoption de cette Directive tient compte de plusieurs éléments dont la Directive N°05/08-UEAC-195-CM-18 du 19 décembre 2008 relative au plan comptable de l'Etat/CEMAC. La Directive N°03/11 détermine l'objet de la comptabilité générale de l'Etat, les normes, règles, les procédures relatives à sa tenue, à la production des comptes et états financiers de l'Etat.

- Directive N°04/11-UEAC-190-CM-22 Relative à la Nomenclature Budgétaire de l'Etat. De même que les Directives précédentes, elle fait suite à une Directive de 2008, la Directive

N°03/08-UEAC-190-CM-17 du 20 juin 2008 relative à la nomenclature budgétaire. Les Dispositions générales se lisent à travers l'article 1<sup>er</sup> : « La présente Directive fixe les principes fondamentaux de présentation des opérations du budget général, des budgets annexes et des comptes spéciaux du Trésor des Etats membres de la CEMAC ».

- Directive N°05/11-UEAC-190-CM-22 Relative au Tableau des opérations financières de l'Etat. Tenant compte de la Directive N°04/08-UEAC-190-CM-17 du 20 juin 2008 relative au tableau des opérations financières de l'Etat, la nouvelle Directive dans ses dispositions générales, « fixe les principes généraux relatifs à l'élaboration des statistiques sur les opérations financières de l'ensemble des administrations publiques des Etats membres de la CEMAC et à leur présentation dans un tableau dénommé TABLEAU DES OPERATIONS FINANCIERES DE L'ETAT, en abrégé TOFE ».

- Directive N°06/11-UEAC-190-CM-22 Relative au Code de transparence et bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques. Le présent « Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques », définit les principes et obligations que les Etats membres doivent respecter, dans leur législation comme dans leurs pratiques, aussi bien pour la gestion des fonds de l'Etat et celle des autres administrations publiques que pour les fonds de l'assistance extérieure, accordée par les institutions internationales ou les Etats étrangers.

En somme, toutes les six Directives entrent en vigueur à compter des dates de leurs signatures et par conséquent rendues exigibles aux Etats membres. Par ailleurs, il est à noter que pour le cas du Cameroun contrairement aux autres Etats membres, la Réforme est entreprise par la loi N°2007/006 du 26 décembre 2007, avant les Directives mais dont l'exigibilité était rendue au 1<sup>er</sup> janvier 2013. Les Directives viennent renforcer le processus. Cependant, rendu à 2018, la réforme n'est toujours pas mise en œuvre ce qui justifie la loi n°2018/012 du 11 juillet et dont objectif principal pour le législateur est de s'assurer du respect des Directives CEMAC.

Il est important de noter que le plan de mise en œuvre élaboré courant décembre 2018 a pour objectif de s'assurer du respect du calendrier fixé par la loi n°2018/012. On comprend pourquoi la période prévue à cet effet par le plan de mise en œuvre élaboré au niveau de la DGTCFM est 2019-2021, sachant que l'exigibilité est fixée au 1<sup>er</sup> janvier 2022. Cette Direction qui est l'acteur principal des réformes comptables a eu pour lourde tâche la transposition des six Directives, exercice qui sera encadré par le plan d'action élaboré par le conseil des ministres de la CEMAC en 2010. La nécessité de mieux coordonner les politiques budgétaires des États membres avec

la politique monétaire commune afin de rendre plus fiable la surveillance multilatérale exercée par la Commission de la CEMAC et l'introduction de nouveaux paradigmes en matière de finances publiques notamment, ont conduit en 2010 à l'adoption, par le Conseil des Ministres de la CEMAC, d'un plan d'action en sept axes pour la mise en œuvre des directives revues et actualisées : réécriture des directives ; dissémination des directives ; renforcement des capacités des acteurs de la réforme ; traduction des directives dans les droits nationaux ; suivi et évaluation ; mise à niveau des systèmes d'information des Etats-membres et appui à la mise en œuvre des réformes dans les Etats-membres.

Depuis la promulgation du nouveau régime financier le 11 juillet 2018, les travaux préliminaires sur la mise en œuvre de cette loi commencent véritablement en décembre 2018, par l'élaboration du plan d'action par la Direction Générale du Trésor, de la Coopération Financière et Monétaire (DGTCFM) va élaborer le plan d'action sur la période 2019-2021 intervalle de temps durant lequel seront transposées les normes de la comptabilité privée sur la comptabilité publique. Ainsi, en date du 11 juillet 2018, le Cameroun va marquer beaucoup d'intérêts pour une gestion transparente et une bonne gouvernance des finances publiques, matérialisé par la loi n°2018/011 du 11 juillet 2018 portant Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques au Cameroun conformément à la Directive n°06//11-UEAC-190-CM-22 Relative au Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques du 19 décembre 2011 adopté par le conseil des ministres de la CEMAC. Dans la logique d'adoption des Directives CEMAC sera signé en date du 11 juillet 2018 la loi n°012/2018 portant Régime financier de l'Etat et des autres entités publiques, loi qui va expliciter l'élaboration, adoption, l'exécution et le contrôle de la loi de finances au Cameroun. Ses innovations principales portent sur : la présentation du budget par politiques publiques orientées vers une démarche de performance, l'instauration d'une approche programmatique pluriannuelle, la refondation des modalités de l'exécution budgétaire, le renforcement des contrôles exercés sur les finances publiques.

Il est à noter qu'avant les deux lois du 11 juillet 2018, le Règlement Général de la Comptabilité Publique avait fait l'objet du Décret n°2013/160 du 15 mai 2013 cependant on note des insuffisances par rapport aux Directives CEMAC d'où la nécessité de revoir ce règlement. Il s'en suivra dans la logique de transposition des normes CEMAC, la signature de trois décrets par le Premier Ministre camerounais. Il s'agit du décret N°2019/3186/PM du 09 Septembre

2019 fixant le cadre général de présentation du Tableau des Opérations Financières de l'Etat (TOFE), du décret N°2019/3187/PM du 09 Septembre 2019 fixant le cadre général de présentation de la Nomenclature Budgétaire de l'Etat et du décret N° 2019/3199/PM du 11 Septembre 2019 fixant le cadre général de présentation du plan comptable de l'Etat. La seule Directive non transposée courant 2019 est celle relative au plan comptable de l'Etat, ce qui sera fait par décret N°2020/375 du 07 juillet 2020 portant règlement général de la comptabilité publique signé par le Président de la République du Cameroun. De façon cohérente, si les normes sensées encadrer les réformes n'ont pas totalement respecté le plan de mise en œuvre de la réforme, le processus de la fiabilisation, de l'assainissement de comptes publics et de la valorisation des actifs de l'Etat pourrait en être affecté.

## Conclusion

Cette analyse des enjeux et défis liés à l'introduction d'une comptabilité patrimoniale dans la gestion comptable de l'Etat permet de constater que le faible niveau d'avancement du processus de mise en œuvre de la comptabilité patrimoniale de l'État du Cameroun, prend du recul vis-à-vis de la temporalité des objectifs planifiés. Les tendances lourdes et celles conjoncturelles qui brouillent l'opérationnalisation de l'évaluation des actifs de l'Etat, constituent de véritables défis auxquels doivent travailler les acteurs de la comptabilité patrimoniale. Pour combler ces carences, il échoit à l'Etat d'introduire dans les réformes comptables, les principes du projet management :

- Evaluation ex ante,
- Evaluation à mi-parcours,
- Evaluation finale,
- Evaluation ex post.

Il convient aussi de recourir à des experts comptables dans les Administrations publiques ou renforcer les capacités des administrateurs publics à l'expertise comptable. Le recours aux structures intégrées de renforcement des capacités, à l'expertise privé, permet d'atteindre les résultats par des démarches qui minimisent les pertes et maximisent les gains. La comptabilité patrimoniale contribuerait de façon positive à rendre plus dynamique et attractif les finances

publiques de l'Etat. Comme perspective à cette recherche, il est nécessaire que d'autres études puissent faire l'objet d'évaluation de l'efficacité de la comptabilité patrimoniale dans les pays membre de L'OHADA.

## BIBLIOGRAPHIE

ADHEMAR (P), (2003), « La modernisation de la comptabilité de l'Etat en France : Etat des lieux, enjeux et perspectives », *International Congress on Accounting Standards for Public Administrations*, Ferrara, Italie, décembre. Pp. 27-39.

Australian Capital Territory Auditor General, (2000), "Reports of the Performance Audit of the Redevelopment of Bruce Stadium", Report 1-12, ACT Government, Canberra.

Australian National Audit Office, (1999), "The Management of Contracted Business Support. £ Services", Report n° 12, Canberra.

BARTON (A), (2000), "Commercial-in-Confidence Outsourcing contracts and Accountability in Public Sector Activities", School of Business and Information Management, Australian National University.

BARTON (A), (2003), "The Use and the Abuse of Accounting in the Public Sector Financial Management Reform Process", National Institute of Economics and Business, Australian National University, June. pp 6-17.

BIGNON (V), BIONDI (Y) ET RAGOT (X), (2004), « Une analyse économique de la "juste valeur" », Centre Saint-Gobain pour la Recherche en Economie, Prisme n° 4, mars.

Bureau du Vérificateur Général du Canada, (2001), « La stratégie d'information financière : L'état de préparation de l'infrastructure », in *Rapport de la Vérificatrice Générale*, décembre.

Bureau du Vérificateur Général du Canada, (2002), « La gestion et le contrôle financiers au gouvernement fédéral », in *Rapport de la Vérificatrice Générale*, décembre.

COLMAN (R) et FLETCHER (D), (2003), « Vers une meilleure gestion publique », Management, Certified o Management Accountants, Canada.

DAVIES (N), (2004), « La comptabilité et la budgétisation patrimoniales au ministère britannique de la Défense », Ecodef, Bulletin de l'économie de la Défense, n° 34, juillet.

DESILLE (S), L'Apport d'une comptabilité générale dans le système de comptabilité des Administrations : Avantages et difficultés, 69<sup>e</sup> jaargang, nr. 1, 1<sup>e</sup> kwartaal 2009, p. 140.

FEUDJO (JR), « Harmonisation des normes africaines (OHADA) et internationales (IAS/IFRS) : une urgence ou une exigence ? », *Revue des Sciences de Gestion*, 2010/5 n°245-246, 2010, p.149-158.

GATES (S.M), ROBERT (A.A) AND ELLIOT (M.N), (1997), "Outsourcing of DoD Commercial Activities: Impact on Civil Service Employees", Rand Corporation, MR-866-OSD.

Hilmi, Y., Zouine, A., & Fatine, F. E. (2020). La mise en place d'un manuel de procédure d'application des IAS/IFRS, comme outil du contrôle interne. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 3(2).

KOUEVI, et al. (2023) « Typologie de la manipulation comptable dans les pays de l'OHADA où l'information comptable et financière est au service de la fiscalité : cas du Togo », *Revue Internationale des Sciences de Gestion* « Volume 6 : Numéro 4 » pp : 929-948.

LIKIERMAN A., (2001), "*From Planning to Implementation: The New UK Central Government of Financial Framework*", *Public Money and Management*, volume 21, n° 1, pp. 53-56.

MARTY (F), TROSA (S) et VOISIN (A), (2006), « Les enjeux liés à l'adoption d'une comptabilité patrimoniale par les administrations centrales », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, vol 72, p. 214.

MARTY (F)., VIDAL (L) et VOISIN (A), (2004), « La réalisation des actifs immobiliers publics : Quelles modalités juridiques et financières ? », *Les Petites Affiches*, n°254, décembre, p. 9.

MATHESON (A), (2004), "Better Public Sector Governance: The Rationale for Budgeting and Accounting Reform in Western Nations", in *Models of Public Budgeting and Accounting Reforms*, *OECD Journal on Budgeting*, volume 2, suppl, August.

ORSONI (G), (2005), *Science et législation financières, Budgets publics et lois de finances*, Ed. Economica, 49, rue Héricart, 75015 Paris, 739 pages.

PALLOT (J), (2004), "Government Accounting and Budgeting Reform in New Zealand", in *Models of Public Budgeting and Accounting Reforms*, *OECD Journal on Budgeting*, volume 2, supp.1, August.

RICHARD J., et al., (2018), « Les théories comptables », *Comptabilité Financière*, pp. 42-50.

DEMARIA S. & RIGOT S., (2018), « Introduction. Les enjeux comptables en général et des normes comptables internationales IFRS en particulier », *Les normes comptables internationales IFRS*, pp. 3-6.