

La Notion De La Performance D'une Dépense Publique En Droit Public Financier Camerounais

HASSANA Barnabas

Doctorant à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques
de l'Université de Ngaoundéré.

Email: barnabashassana294@gmail.com

Résumé. La performance d'une dépense publique en dépit de son assonance évidente, elle ne bénéficie encore d'aucune réelle acception objective. En réalité, son caractère relativement récent en droit public financier pourrait expliquer le fait que sa tonalité juridique ne soit pas encore clairement perçue par les textes, suffisamment intégrée dans la pratique de l'Administration, largement analysée par le juriste. Or, son importance dans l'utilisation des fonds publics requiert que soit dépassé son caractère imprécis voire indéterminé. A partir d'une analyse fondée sur une méthodologie combinant le positivisme juridique et la méthode comparative, il s'est avéré que, la qualité de la dépense publique se caractérise par sa dualité. D'une part, elle se caractérise par la performance managériale et d'autre part la performance comptable.

Mots clés : performance, managériale, dépense, comptable.

Abstract. The performance of public expenditure despite its obvious assonance, it still does not enjoy any real objective acceptance. In fact, its relatively recent character in public financial law could explain the fact that its legal tone is not yet clearly perceived by the texts, sufficiently integrated into the practice of the Administration, widely analyzed by the lawyer. However, its importance in the use of public funds requires that its imprecise or even indeterminate nature be overcome. From an analysis based on a methodology combining legal positivism and the comparative method, it turned out that the quality of public expenditure is characterized by its duality. On the one hand, it is characterized by managerial performance and on the other hand by accounting performance.

Keywords: performance, managerial, expense, accountant.

I. INTRODUCTION

La question de la gestion de la dépense publique, outil au service du financement des politiques publiques, est au cœur des débats, aussi bien pour ce qui est des préoccupations relatives à leur volume que de celles concernant leur pertinence. Cette question omniprésente dans l'actualité nationale et internationale est perçue comme un catalyseur de l'essor du secteur privé et une variable essentielle à la croissance du PIB pour les pays en voie de développement en général. C'est dans cette perspective qu'une nouvelle approche de la gestion des dépenses publiques mettant l'accent particulier sur la performance, c'est-à-dire sur l'efficacité, l'efficience et l'économie a été introduite aux côtés de l'approche traditionnelle orientée sur la régularité¹.

En réalité, cette nouvelle philosophie a davantage mis en lumière, la question contemporaine de la performance d'une dépense publique qui, elle-même renforcée par les contraintes inhérentes à une gestion optimale de fonds publics dans un contexte marqué par la rareté des ressources. C'est dire en réalité que, la mise en œuvre de la nouvelle réforme financière en droit public financier camerounais a fait substantiellement évoluer la philosophie de la gestion financière publique en général et celle de la dépense en particulier. D'abord, ce sont les règles budgétaires qui ont changé poussant les modalités de la gestion publique à s'adapter.

Toutefois, la démarche de la performance qui a gagné du terrain aura aussi donné une nouvelle dimension technique de la gestion financière. D'ailleurs, l'un des enjeux de la réforme budgétaire aura été de faire passer l'Etat d'une logique de moyen à une culture de résultats pour que chaque somme dépensée soit plus utile et surtout plus efficace. La performance², c'est-à-dire la capacité à atteindre des objectifs préalablement fixés, a donc été classée au cœur de la préparation et de l'exécution des lois de finances³. Partant de ce changement très important de l'esprit de la dépense publique⁴, c'est toute la philosophie des services publics qui a été considérée : celle-ci demeure partagée entre les tenants de l'efficience et les défenseurs de l'intérêt général qui rejettent toute notion d'évaluation ou de mesure de la performance. Dans tous les cas, le véritable défi auquel l'Etat doit faire face est de maîtriser ses dépenses.

Désormais, l'argent du contribuable doit être utilisé en toute intelligence et doit être utilisé⁵ conformément aux lois et règlements et aux politiques définies dans les documents budgétaires. Il doit être géré efficacement et éviter toute dilapidation, puisque cet argent⁶ n'appartient pas seulement à l'Etat mais aussi au citoyen contribuable⁷ qui a un droit de regard sur la manière dont ces fonds publics⁸ sont gérés⁹. Les collectivités publiques ne doivent donc pas se comporter en « propriétaires » des deniers publics (qui d'ailleurs sont rares), mais comme des « utilisateurs » de ces deniers au profit de tous. Malheureusement le sentiment le plus largement partagé est que, les ressources publiques sont toujours allouées pour le

fonctionnement des services, sans aucune préoccupation majeure de l'efficacité et de l'efficience. Ce qui semble être en marge à la donne managériale actuelle, qui exige non seulement le respect des normes mais aussi la performance dans la gestion des derniers publics. La performance de la dépense publique peut constituer l'une des solutions à la mauvaise qualité de la dépense publique. D'ailleurs, la performance d'une dépense publique semble couler de source et les juristes et les acteurs politiques croient savoir quelque chose à propos. Or, il faut éviter le piège de nominalisme et chercher à comprendre ce qui se cache derrière ce concept de la performance d'une dépense publique. Qu'en l'état actuel du droit public financier camerounais, il n'existe pas une définition, mieux une caractéristique formelle et explicite de la performance d'une dépense publique. Toutefois, on peut retrouver à la lecture des textes des faisceaux d'indices qui seraient de caractère déduit de celle-ci¹⁰.

Face au flou qui entoure cette notion et de son apport dans la maîtrise de la dépense publique, il serait important de cerner les contours de cette notion. D'ailleurs, aussi circonscrit peut paraître ce sujet, l'exercice ne relève pas de l'évidence. Sa conduite doit tout particulièrement se garder des facilités qu'offre l'apparence à laquelle il semble ne pas pouvoir échapper.

A travers ce sujet, on se propose d'apporter plus des éléments susceptibles de rendre cette notion accessible à tous. Il paraît donc idoine de poser la problématique suivante : **comment est appréhendée la notion de la performance d'une dépense publique en droit public financier camerounais ?** Cette interrogation prend tout son sens dans la mesure où elle nous permettra de caractériser cette notion.

Ainsi, à partir d'une analyse fondée sur une méthodologie combinant le positivisme juridique et la méthode comparative, il s'est avéré que, la performance d'une dépense publique est appréhendée sur une double dimension. Cette double dimension confère à la notion tout son sens

Au regard de ce qui précède, les résultats de cette recherche sur cette question peuvent être restitués suivant une dualité caractérisant cette notion. La performance d'une dépense publique est appréhendée d'une part sur sa dimension managériale, c'est-à-dire la performance managériale (I) et d'autre part, sur sa dimension comptable ou la performance comptable (II).

II. LA PERFORMANCE MANAGERIALE DE LA DEPENSE

La performance managériale est la caractéristique première de la performance d'une dépense publique. Elle se fonde sur trois piliers fondamentaux à savoir : l'efficacité, l'efficience et la pertinence¹¹. Ces critères s'inscrivent dans un triangle appelé « *le triangle managérial* »¹². Ainsi qu'il est attendu des gestionnaires qu'ils mettent en œuvre les décisions prises par le centre dans le respect de la réglementation et en se conformant aux intentions du décideur. Cette possibilité d'adaptation des décisions à la réalité du terrain par les responsables chargés de l'exécution procède en effet de la liberté de gestion nécessaire dans un système de gestion par la performance. Elle doit toutefois avoir comme corollaire la responsabilité, au sens de l'imputabilité des résultats aux acteurs, d'autant plus que ceux-ci sont amenés

à s'engager sur des résultats, ce qui fait dire à Timothy ALLIEZ en effet, la contrepartie de la liberté des gestionnaires « *est d'assumer les résultats et d'en rendre compte* »¹³.

Partant de cette logique, la dépense publique doit autant que faire se peut contribuer à la réalisation des objectifs des politiques publiques. Elle doit se fonder sur la recherche de la performance, c'est-à-dire, concourir à la maximisation des résultats escomptés (A) tout en minimisant les coûts de réalisation (B).

A : LA MAXIMISATION DE RESULTATS DE LA DEPENSE

La gestion des finances publiques au Cameroun et partout d'ailleurs a évolué par l'introduction d'une nouvelle culture axée sur la performance. Celle-ci consiste principalement à contrôler davantage les résultats des politiques publiques que le circuit même de la dépense. L'autorisation parlementaire à travers la loi de finances n'est plus simplement une autorisation de dépense, mais surtout une obligation de résultat. Désormais, l'appréciation de l'administration publique se fera sur la base des résultats atteints. Toutefois, la réalisation d'un objectif (1) est tributaire de la détermination préalable de celui-ci (2).

1 : La détermination des objectifs

Compte tenu de son importance pour les citoyens et également de l'importance des sommes en jeu et de la rareté des moyens de l'Etat, la dépense publique doit être orientée vers des objectifs les plus pertinents. En d'autres termes, réaliser la performance d'une dépense publique, supposerait au préalable de disposer d'un outil d'analyse couvrant les principaux aspects de la réflexion stratégique (choix de la dépense) et des mesures de résultats (indicateurs). Ces choix devraient au moins idéalement inclure les dimensions « *politique* », « *économique* », « *sociale* », « *technique* » et « *environnementale* » propres à l'appareil public. D'un point de vue conceptuel, la performance d'une dépense publique devrait se reposer sur la qualité des choix de la dépense et de son indicateur.

Il n'existe pas de résultats adéquats sans objectif assigné au préalable. Ces objectifs doivent être pertinents et résultants d'une meilleure évaluation¹⁴. Cette évaluation permet une meilleure compréhension des buts et défis de la politique publique et de mieux apprécier les conditions favorables à sa mise en œuvre, ses résultats et ses répercussions et donc, une vision assez précise et exhaustive. Bref, elle permet de garantir la compréhension de l'objectif de la dépense publique¹⁵. Si les objectifs n'ont pas été déterminés à l'avance, comment les responsables chargés de la mise en œuvre de ces objectifs pourront atteindre les résultats s'ils ne savent pas ce qui est attendu d'eux, quelles sont les priorités, comment procéder, existe-t-il des moyens, et sur quels paramètres leur travail sera évalué ? Ainsi, la détermination préalable d'un objectif est une vérité acceptée de tous mais la question fondamentale est de savoir sur quels critères se fonde ce choix des objectifs ?

On admet généralement que la finalité de la sphère publique tire sa légitimité, du moins dans un pays démocratique, de la mission publique, de l'intérêt général et du service public imputables à l'institution qu'est l'Etat ou d'autres entités publiques. C'est cette conception qui justifie le choix du législateur camerounais lorsqu'il dispose en son article 30 alinéa 3 de la loi de 2018, « *...des objectifs précis, définis en fonction de finalités*

d'intérêt général, ainsi que les résultats attendus »¹⁶. Ainsi, la dépense publique doit donc être construite autour de l'intérêt général.

Toutefois, au regard d'innombrables charges d'intérêt général, il importe dès lors de choisir celles qu'il faut réaliser en priorités, car se livrer à la couverture de tous les besoins sociaux est une véritable gageure nécessitant d'important moyens¹⁷. Ainsi, la pertinence de l'objectif d'une dépense doit se fonder donc sur un certain nombre des critères, à l'instar de l'utilité publique, la nécessité ou même l'urgence.

Ça serait une erreur grossière d'imaginer par ce qu'une dépense est publique qu'elle est socialement ou économiquement utile¹⁸. La conception selon laquelle, « la dépense publique ne peut avoir pour objet que l'utilité publique »¹⁹ ne peut plus totalement résister aux réalités actuelles. Ceci est d'autant plus vrai que, parler de l'utilité de la dépense publique laisse penser qu'il existerait aussi des dépenses qui sont inutiles.

Ainsi, la base de construction des objectifs d'une dépense publique devrait être fondée sur l'identification préalable des problèmes. Ces problèmes sont traduits en politiques publiques et sont mis en œuvre sur le plan budgétaire sous forme des programmes. Leur réalisation effective doit apporter une réponse adéquate aux problèmes posaient au départ. C'est d'ailleurs ce que pense Pierre MULLER, « élaborer une politique publique consiste [...] d'abord à construire une représentation, une image de la réalité sur laquelle on veut intervenir. C'est en référence à cette image cognitive que les acteurs organisent leur perception du problème, confrontent leurs solutions et définissent leurs propositions d'action : cette vision du monde est le référentiel d'une politique ».²⁰

A la vérité, c'est de la qualité des objectifs déterminés que dépendent les résultats réalisés.

2 : La réalisation des objectifs de la dépense

L'emploi de l'argent public est légitimé par une logique de résultats. C'est la raison pour laquelle, chaque programme doit déterminer, les objectifs et les résultats des politiques publiques engagées.

En reprenant Bachir MAZOUZ, « La performance dans la sphère publique, pour qui souscrit à un cadre de gestion par résultats, ne peut être valablement jugée qu'à la lumière de cette capacité conjointe de réponse adéquate aux impératifs de société que traduit la satisfaction des citoyens face aux services effectivement reçus »²¹. C'est dire que la performance d'une dépense publique ne peut qu'être appréciée au regard de sa conformité ou à sa capacité à atteindre des résultats escomptés²².

C'est dire que, les objectifs pour lesquels les ressources publiques sont engagées sont effectivement atteints. On ne peut donc pas qualifier d'une dépense de performante sans qu'elle ne soit justifiée par un résultat qui est d'ailleurs la contrepartie attendue. Cela implique le rapport entre l'objectif officiellement visé par son initiateur et les résultats obtenus concrètement.²³ Par contre, la réalisation d'un objectif d'une dépense publique serait

non performante lorsqu'on considère que les résultats attendus de telle ou telle dépense ne sont pas obtenus²⁴. Elle pourrait renvoyer à la fois aux résultats d'actions et aux effets de ceux-ci. Ainsi, une dépense est efficace si les résultats correspondent à leurs objectifs.

Précisément, les crédits mis à la disposition d'un gestionnaire doivent aboutir à des réalisations d'un objectif défini à l'avance. Par conséquent, la performance d'une dépense publique doit apprécier suivant une triple dimension : la dimension socio-économique, la dimension de qualité de service et celle d'efficacité. Ces trois objectifs sont respectivement appréciés du point de vue du citoyen, du point de vue de l'utilisateur et du point de vue du contribuable. La performance serait pour Alain Gérard COHEN, « tout ce qui relie un terme de l'amont (avant l'action publique) à un terme de l'aval (les résultats de la dépense publique) »²⁵. L'exemple le plus palpable peut être tiré du premier rapport d'audit rendu public par la Chambre des Comptes de la Cour Suprême relatif à l'utilisation « du Fonds Spécial de Solidarité Nationale pour la Lutte contre le Coronavirus au Cameroun ».

Dans sa politique de lutte contre la pandémie du coronavirus, Gouvernement du Cameroun a défini plusieurs programmes de riposte parmi lesquels, l'acquisition des ambulances médicalisées dont le budget s'est élevé à hauteur de 1 100 000 000 FCFA.

Ainsi, à la date du 31 décembre 2020, deux marchés publics ont été passés les 20 et 21 août 2020 pour la fourniture de 16 (seize) ambulances médicalisées de type C de marque Toyota modèle Hiace high roof et ceci avec deux prestataires dont le délai de livraison est de 90 (quatre-vingt-dix) jours. Il s'agit de Medilline Medical Cameroon SA et Yao PHARM Sarl pour un montant total de TTC de 880 000 000 FCFA, soit un taux d'engagement de 80%.

La réalisation quantitativement conforme de cette dépense suppose, dans l'intervalle de délai indiqué, les deux prestataires livrent à l'Etat du Cameroun les 16 (seize) ambulances médicalisées comme stipulait le marché. Par contre, si à la date fixée, Medilline Medical Cameroon SA et Yao PHARM Sarl livre plutôt 12 (douze) ambulances médicalisées ou même ne livrent aucune ambulance (comme c'est d'ailleurs le cas selon le rapport d'audit de la chambre) au lieu de 16 (seize) ambulances, la dépense n'est pas quantitativement conforme.

Dans tous les cas, la réalisation d'un résultat doit tenir compte du coût de cette dernière, c'est-à-dire la réalisation des coûts.

B : LA MINIMISATION DES COÛTS DE REALISATION

Le premier enjeu de l'exécution du budget est d'assurer une utilisation optimale et coordonnée des crédits budgétaires pour réaliser les résultats du programme. Plus précisément, l'objectif ultime de l'exécution d'une dépense publique est, d'éviter les gaspillages et de réaliser des économies substantielles. C'est ainsi que, la minimisation des coûts de réalisation d'une politique publique est un critère fondamentale d'appréciation de la performance. Ici encore, la performance est directement rattachée à l'« économie » de la dépense ou plus techniquement à l'efficacité qui ne doit pas être confondue à la notion de l'efficacité.

En principe il s'agit de minimiser les coûts des ressources utilisées pour une activité tout en respectant les

exigences de qualité²⁶. Dans son sens large, comme le pensait Yves CANNAC, la dépense publique doit être à « la recherche de l'efficacité économique maximale » en essayant de minimiser les gaspillages des deniers publics²⁷. C'est dire que, la minimisation des coûts dont nous faisons allusions renvoie au manque de gaspillage dans la réalisation d'une dépense publique. Mais cela n'exclut pas également la réalisation des économies budgétaires ou temporelles.

Ainsi, la réalisation de résultats de l'action publique doit se faire dans une condition optimale d'utilisation des coûts. Mais il faut signaler que le but réel n'est pas que de satisfaire les citoyens à travers la minimisation des coûts de réalisation des actions, mais préserver les fonds publics contre les gaspillages.

Il s'agit donc de la minimisation des coûts financiers (1) et la minimisation des coûts temporels (2).

1 : La minimisation des coûts budgétaires

La modernisation du cadre de la dépense a pour objectif principal de permettre à l'Etat d'assainir la gestion des finances publiques en dépensant utilement, c'est-à-dire dépenser moins et investir plus. Il s'agit de la recherche de la performance d'une dépense publique²⁸. Maîtriser la dépense publique c'est aussi mieux dépenser et la dépense n'est sous contrôle que si elle présente un bon rapport coûts/ avantages.²⁹ Mais la question se pose en termes de, comment minimiser le coût financier d'une dépense publique ?

L'optimisation des coûts de dépenses publiques peut passer par la maîtrise budgétaire de l'effectif du personnel de l'Etat à travers le système de contrôle budgétaire du personnel de l'Etat. Cela a pour objectif l'assainissement du fichier solde qui demeure d'ailleurs, l'un des leviers prioritaires de la rationalisation de dépenses publiques.

Cette opération de comptage physique des personnels de l'Etat (Coppe) que conduisait le Ministre de finances en avril 2018 avait « pour but d'identifier et d'expurger du fichier solde de l'Etat, tous les agents publics y émargeant irrégulièrement, du fait d'une absence non justifiée, d'une démission ou d'un décès non déclaré ». A la faveur de cette opération, l'Etat du Cameroun a réalisé des économies de de près de quarante (40) milliards de FCFA sur la masse salariale des agents publics en 2020 selon les révélations du Premier ministre Joseph John NGUTE, lors de la présentation du programme économique, financier, social et culturel du gouvernement pour l'année 2021.

Par ailleurs, une meilleure application de la mercuriale est une condition nécessaire pour amoindrir le coût d'une dépense publique. D'ailleurs, l'évaluation de la dépense publique se fait au moyen de la mercuriale et des quantitatifs, dont les prix et tarifs de référence des équipements, des fournitures et services divers destinés aux administrations publiques sont fixés par arrêté du Ministre chargé des prix. La mercuriale des prix est un outil de contrôle et de maîtrise de la dépense publique utilisé dans le seul cadre des transactions avec l'Etat. Elle doit être comprise comme un répertoire des prix admis et acceptés par l'administration³⁰. La mercuriale a pour but de palier le phénomène de surfacturation souvent décrié au Cameroun. Pour s'en convaincre il suffit seulement de s'en référer au premier rapport d'audit de la

Chambre des comptes de la cour sur l'utilisation de ressources du Fonds Spécial de Solidarité Nationale pour la Lutte contre le Coronavirus³¹. Il en ressort que « l'application des prix supérieurs à ceux de la mercuriale et des fiches de validation du Ministère du commerce ont causé un préjudice financier de 1 277 604 763 FCFA à l'Etat du Cameroun ».

Malgré l'importance de la mercuriale des prix, force est tout de même de se demander pourquoi les prix de ce document sont majorés par rapports aux prix pratiqués dans les centres commerciaux ordinaires ? Est-ce pour corroborer l'inégalité entre l'Etat et le prestataire de service, pour faire montre des importants moyens financiers dont dispose la personne publique ou tout simplement pour inciter à la prestation des services ? La maîtrise de la dépense publique peut-elle être possible dans un contexte où l'Etat consent quotidiennement à des dépenses indues³² ? Répondre par l'affirmative dénuerait le sujet de toute sa substance ou de tout son intérêt car, l'un des objectifs de cette étude est d'amener les acteurs à réduire les dépenses inutiles.

La minimisation des coûts ne se réduit pas seulement aux coûts financiers ou budgétaires mais concerne aussi les coûts temporels.

2 : La minimisation des coûts temporels

Le coût temporel, encore mieux le délai est un inducteur de la performance d'une dépense. La performance d'une dépense publique est affirmée lorsque celle-ci (c'est-à-dire la dépense) est réalisée à un moment opportun du point de vue temporel. Ceci est d'autant plus vrai qu'une mission du fond monétaire International (FMI) s'est proposé dans l'optique d'écourter les délais, la mise en place d'un service facturier placé auprès du comptable, et chargé de toutes les phases de la dépense ultérieures à la constatation du service fait. Ceci a pour conséquence de donner possibilité de moduler les contrôles du contrôleur financier et de limiter son intervention dans la chaîne de la dépense à la phase de l'engagement³³. C'est la solution expérimentée en France, dans les premières années d'application de la LOLF de 2001. Selon le professeur Jean Pierre DUPRAT parlant des services facturiers, « il s'agit d'introduire davantage de sécurité, afin de limiter les pertes de documents, mais surtout de raccourcir la chaîne administrative ».

La minimisation des coûts temporels d'exécution d'une dépense publique passe par l'informatisation des procédures d'exécution de la dépense et à la modulation du contrôle a priori.

L'utilisation de l'informatique est au cœur du nouveau circuit de la dépense publique, cela semble être le gage de la fiabilité du nouveau dispositif. L'introduction de l'informatique contribue à réduire à son strict minimum la lourdeur dans l'exécution des dépenses publiques. Le grand lien qui s'est établi entre le processus d'exécution de la dépense et les méthodes informatiques constitue le gage d'efficacité d'une dépense publique. Les nouveaux dispositifs visent l'optimisation des délais de traitement des opérations de dépenses. Ceci en assurant la gestion de la dépense dans les meilleures conditions de fiabilité, de célérité et d'efficacité. Ainsi, plusieurs systèmes d'information budgétaires avec de nombreuses interfaces ont été mis en place dans l'optique d'améliorer la performance du système d'information.

Les exigences induites par la recherche de la performance financière ont conduit à la mise en application de

logiciels informatiques. Celle a pour objectif un partage d'information, une grande imbrication des processus³⁴ dans le but d'optimiser l'exécution des opérations financières en général. L'informatisation consiste à mettre en œuvre des moyens électroniques pour effectuer des opérations de traitement, d'échange et de stockage d'informations sans support papier. A priori, elle n'a aucun effet sur le contenu de ses informations qui restent ce qu'elles sont indépendamment de la forme que prend leur support. Elle a pour caractéristique majeure de déboucher sur un cadre de gestion commun aux différents acteurs en charge de la dépense de l'Etat.

Ramenant au cas pacifique de l'exécution de la dépense publique, il est à noter que la longueur des délais d'exécution ou de paiement d'une dépense a un rôle négatif sur la qualité de la dépense publique. C'est d'ailleurs ce qui peut justifier la mise sur pied d'un circuit allégé de traitement des dépenses urgentes à la Direction Générale du Budget et à la Direction Générale du Trésor, de la Coopération Financière et Monétaire (DGTCFM). Ces dépenses urgentes sont déterminées par le Ministre des Finances.

L'optimisation des délais de traitement des dossiers administratifs relatifs à l'exécution de dépenses publiques passe par l'informatisation ou par la mise en place d'un certain nombre des logiciels facilitant cette opération. C'est dans cette perspective qu'il avait été institué un logiciel dénommé IBIS ou Informatisation du budget, de l'intendance et des services. Ce logiciel constitue l'application centrale en matière d'exécution des dépenses. Elle couvre de manière fonctionnelle la phase administrative notamment les étapes d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement. Elle permet en temps opportun, l'édition des titres d'engagement et de règlement, ainsi que les bordereaux associés. IBIS assure également le traitement des opérations liées aux virements et aux délégations de crédits. Enfin, IBIS permet au niveau central, le suivi de l'exécution du budget grâce aux situations budgétaires qui y sont produites et sur lesquelles s'articule l'étape de paiement. Mais il faudrait le souligner, ce logiciel a été mise en place dans un contexte où le circuit de la dépense était très centralisé. Les ordonnateurs et les gestionnaires de crédits n'interagissent avec IBIS qu'au travers des documents imprimés³⁵, toute chose qui ne répondait pas efficacement à l'exécution en temps raisonnable les opérations de dépenses. Pour pallier cette défaillance, un autre logiciel a été conçu, le DEPMI entendu Dépenses de matériel sur la Mercuriale Informatisée.

Ce logiciel a été conçu en principe pour colmater les insuffisances d'IBIS en permettant en particulier l'extension des traitements informatiques vers les ordonnateurs et les contrôleurs financiers au niveau central et décentralisé. DEPMI est constitué de trois modules, à savoir un module pour le suivi des dossiers, un module dédié au contrôle et au suivi des dépenses et un module pour le suivi des caisses d'avances. Au niveau central, le fonctionnement de DEPMI dépend d'IBIS pour la validation et l'édition des documents les plus importants dans la phase administrative de la dépense, notamment le Titre de Confirmation des Crédits. Au niveau décentralisé, DEPMI fonctionne de manière autonome sur la base des fichiers contenant les crédits délégués fournis en amont par IBIS.

En ce qui concerne les opérations de gestion budgétaire de la solde, l'immatriculation, le contrôle, la liquidation et la

production des documents de la paie, elles sont assurées par l'application ANTILOPE (Application Nationale pour le Traitement Informatique et Logistique du Personnel de l'Etat). Ce logiciel permet d'accélérer les différentes étapes de prise en charge des fonctionnaires publics.

Le système intégré de gestion des finances publiques (SIGEFI) mis en place par le MINEFI a pour but de décloisonner les systèmes sectoriels et automatiser les opérations de dépenses et de recettes. Le logiciel SIGEFI favorise un brassage en temps réel, entre les différentes administrations et organismes financiers par une inter-connectivité des applications déjà existantes.

Sur le plan comptable, la tenue des comptabilités auxiliaires et de la comptabilité générale se fait respectivement sur CADRE (Comptabilités Auxiliaires des Dépenses et Recettes de l'Etat) et sur PATRIOT (Programme Appliqué au Traitement Informatique des Opérations du Trésor).

Pour un traitement plus rapide, les avis de crédits issus d'IBIS devraient être assignés à la Paierie Générale du Trésor qui, d'ailleurs assure leur prise en charge à travers CADRE à l'issue du contrôle comptable. Les paiements par virements bancaires doivent également être centralisés et effectués par l'Agence Comptable Centrale du Trésor à travers les systèmes de paiement SYGMA et SYSTAC. Quant aux dépenses effectuées par Bon de caisse, elles doivent être payées par les Trésoreries Générales.

Il faut le préciser, le CADRE comporte trois interfaces, une première, en amont avec IBIS par des transferts de fichiers, une seconde en aval avec PATRIOT pour la production de la Comptabilité Générale, et une troisième avec les systèmes de paiement SYGMA et SYSTAC également par transfert de fichiers. Cette combinaison a pour objectif de d'éviter les lenteurs entre les différentes étapes d'exécution des opérations de dépenses et par ricochet gagner en temps.

Le ministère des finances a adopté son schéma directeur informatique au mois de juin 2012. L'objectif visé par cet exercice, est la mise en place d'une informatique intégrée et l'organisation d'une mutualisation des ressources informatiques de manière à assurer la disponibilité et la cohérence des informations en temps réels.

Ainsi, le gouvernement camerounais a adopté un plan d'action pour l'amélioration pour la gestion de la dépense publique. Ce plan fut complété en 2003 par la mise en œuvre du système intégré de gestion des finances publiques (SIGEFI). Au SIGEFI, allait se joindre le système intégré de gestion des personnels de l'État (SIGIPES), tout comme le programme appliqué au traitement informatique des opérations du trésor (PATRIOT) institué par le décret n° 97/226/Premier ministre du 25 juin 1997. Il y a aussi lieu d'intégrer le SYDONIA, le DEPMI

C'est ainsi qu'il a été mis sur pied le système TRINITE à la direction générale des douanes, IDS-DM à la direction générale du budget, PAGODE1048, toujours et bien avant, à la direction des douanes, il a aussi été mis sur pied et qui sont actuellement en cours les systèmes IBIS et DEPMI pour le budget, et CADRE et PATRIOT pour le trésor et la comptabilité. Relevons aussi, la mise en place dans le domaine de la fonction publique du système intégré de gestion des personnels de l'État et de la solde (SIGIPES) qui est venu remplacer l'opération ANTILOPPE qui consistait à assainir le fichier solde de l'État.

Si l'utilisation des TIC concourt utilement à la réduction des coûts temporels, la modulation du contrôle a priori constitue

également un facteur important pour une réalisation opportune d'une dépense publique.

La modulation du contrôle de la dépense publique peut être entendue comme étant la flexibilisation et à simplification des procédures de contrôle d'exécution de la dépense publique. Elle a pour objectif de réduire le temps dans la réalisation des opérations d'une dépense publique. Il s'agit d'ailleurs, l'une des exigences de la performance car, la multiplication des contrôles a priori a pour conséquence d'alourdir l'exécution des opérations financières de dépense, déjà foncièrement complexes. Or, la quête de la performance s'accommode mal avec la lourdeur.

Du contrôleur financier aux différents corps de contrôle externes à l'administration des finances, en passant par le comptable public et même l'ordonnateur, seuls les actes et pièces relatifs à la dépense semblent importer et surtout dans leur aspect extérieur. Les dérives de la bureaucratie semblent fortement implantées³⁶. Bien que ces contrôles ne soient pas en principe négatifs de nature, tant il est vrai qu'ils sont guidés par l'objectif de détecter la moindre irrégularité, leur excès tend à dévoyer les contrôleurs en les détournant de l'objectif principale, à savoir la qualité de la dépense publique. Cette dernière suppose pourtant, des contrôles bien exécutés, mais en tenant compte du facteur « temps » ou « fréquence ». Car une bonne dépense publique est une dépense exécutée en temps opportun et avec toute la diligence nécessaire, et qui subit le contrôle opportun. On dira alors aussi que « trop de contrôles tuent le contrôle ».

Le formalisme outrancier³⁷ qui a pour conséquence d'alourdir la procédure d'exécution des dépenses déjà complexifiée par les rapports entre les services dépensiers et le contrôle financier est incompatible à la performance³⁸. Autrement dit, la lenteur des procédures de contrôle de la dépense entrave la quête de performance de celle-ci³⁹.

Faut-il le rappeler que le contrôleur financier exerce un contrôle a priori, avec visa obligatoire, sur les engagements et ordonnancements de dépenses. Au moment de payer celles-ci, le comptable exerce aussi des contrôles, parfois redondants⁴⁰ avec ceux du contrôleur financier. Le souci avec cette multiplication des contrôles est bien sûr la préservation des deniers publics mais, ce faisant, l'efficacité des activités opérationnelles des politiques publiques s'en trouve fortement compromise, du fait de la lenteur induite par la procédure. D'où la nécessité d'alléger le contrôle a priori de sorte à écourter les délais et garantir la performance d'une dépense publique qui est la cible. Toutefois, ce besoin de raccourcissement des délais de dépense ne doit pas se traduire par une augmentation des risques de mauvaise gestion des deniers publics.

Une chose est donc de maintenir le contrôle de conformité en le systématisant dans tous les secteurs d'activité du contrôle de la dépense publique, une autre est cependant d'assurer sa réalisation performante en le canalisant dans la trajectoire de ses objectifs, tout en évitant ce qui pourrait alors être qualifié de dommages collatéraux d'un contrôle de conformité pourtant foncièrement pertinent⁴¹.

III. LA PERFORMANCE COMPTABLE DE LA DEPENSE

La réception d'une nouvelle philosophie de gestion dans le secteur public a permis l'émergence⁴² du concept de la « performance comptable » dans la gestion financière publique au point de constituer l'une de ses versantes. La performance comptable est donc loin d'être un simple « glissement de vocabulaire »⁴³ encore moins une simple « séduction »⁴⁴ terminologique. Elle est plutôt une affirmation non équivoque de ce que la reddition de comptes soit indispensable à la performance d'une dépense publique⁴⁵.

En effet, l'information financière est étroitement liée à l'obligation de rendre compte et c'est dans cette perspective, que s'est développée au niveau de la gestion moderne, l'obligation de rendre compte, pivot d'un cadre budgétaire et administratif centré sur la performance. En réalité, l'obligation de rendre compte sert à informer, prouver, et justifier l'administration des biens, mieux, l'utilisation des deniers publics.

Gérer et évaluer par résultats devrait être synonyme de responsabilisation et donc d'imputabilité. Toutefois, être responsable, ne se limite pas à dresser l'inventaire des résultats obtenus sans que ceux-ci soient alignés et appréciés à la lumière des engagements pris au départ, soit une fois qu'on a tenu compte des missions, vision, valeurs, stratégies, ressources. Comparer des résultats aux objectifs de départ n'est pas du tout suffisant pour parler de la performance. Les contribuables, pour qui devraient être faites les évaluations de la performance dans la sphère publique, entendent bien que des outcomes soient à la hauteur de leurs attentes, tout comme ils escomptent que les outputs seront à la mesure de leurs contributions fiscales pour de tels services.

De nombreux auteurs⁴⁶ refusent les définitions restrictives de la performance qui consisteraient à identifier ce concept à la seule dimension managériale ignorant ainsi le côté comptable. N'est-ce pas une appréciation réductrice de la performance d'une dépense publique ? La performance ne se porterait-elle pas également sur des résultats comptables ?

La performance comptable d'une dépense publique suppose la lisibilité des comptes (A) et la fiabilité des comptes (B).

A : LA LISIBILITE DES INFORMATIONS COMPTABLES ET FINANCIERES

Pour que la dépense soit effectivement performante, elle doit baigner dans un environnement propice à la traçabilité, à la lisibilité, transparence ou à la sincérité des comptes. Un compte est transparence ou lisible lorsqu'elle est dénué de tout écueil, obstacle ou procédure dysfonctionnelle, pouvant soit obstruer l'aisance, la célérité ou l'harmonie soit asséoir le flou ou opacité⁴⁷ réhivatoire à la visibilité et à la traçabilité desdites opérations. La lisibilité des comptes publics a toujours été une condition inhérente à la mission de contrôle politique dévolue au parlement dans le cadre de l'autorisation budgétaire.

Valérie LASSERRE-KIESOW définit la lisibilité directement par rapport à un texte. Selon cet auteur, « un texte

lisible est un texte intelligible, c'est-à-dire, aisément compréhensible »⁴⁸. Il est généralement simple, c'est-à-dire dénué d'archaïsme ou de formule trop spécialisées, et doit être concis. Si le terme de « lisibilité » est parfois employé dans un sens typographique, nous l'entendons ici dans le sens beaucoup plus général de transparence.

L'exigence de lisibilité possède une tradition ancienne et elle est rattachée à un texte ou loi. Dans ce sens, les lois doivent être comprises de tous, comme en trouve la référence en droit romain : « *Leges sacratissimae (...) intellegi ab omnibus debent* »⁴⁹. Henri CAPITANT le déplorait en 1917 déjà que : « Ecrits dans une langue simple, précise, ponctués avec soin, divisés en alinéas courts et peu nombreux, ses articles (code civile) sont faciles à lire et à comprendre, même pour des personnes non versées dans la science du droit. Clarté, précision, concision, mesure, ce sont là les qualités qui le distinguent, et en font un modèle qui n'a jamais été surpassé. (...) Malheureusement ces belles qualités de notre code sont en train de disparaître, et cela par la faute du législateur moderne »⁵⁰.

1 : La lisibilité dans la production des comptes

Produire une information financière lisible et accessible contribue efficacement à la qualité de la gestion financière en général et celle de la dépense publique en particulier. Un Ainsi, tous les documents de référence qui retracent les opérations financières publiques devraient revêtir le sceau de la lisibilité et de la transparence, afin de faciliter l'accessibilité à l'information comptable⁵¹. La qualité de l'information comptable diffusée constitue un préalable indispensable à toute analyse financière et représente le premier garant du bon emploi des deniers publics⁵².

Il faut entendre par information comptable, « une donnée chiffrée relative à un phénomène économique passé, présent et futur d'une entité, ceci à partir d'une observation selon les règles établies »⁵³. Compris comme tel, on peut assimiler la comptabilité comme une activité « informative », c'est-à-dire celle dont l'objectif est de produire une information⁵⁴.

En réalité, la performance comptable passe par la lisibilité dans l'enregistrement des données comptables. L'obligation d'enregistrer régulièrement les opérations des dépenses répond à un souci de disponibilité de l'information financière en temps réel. Cette opération d'enregistrement régulier utilise comme support le livre-journal, qui enregistre les mouvements d'entrée et de sortie des matières.

Ainsi, pour garantir la lisibilité des informations relatives aux opérations des comptes, l'établissement des états des comptes doit faire remonter l'information partant de l'engagement de la dépense à son paiement effectif. D'où la revue de la procédure des dépenses. Le régime financier de l'Etat et des autres entités publiques repose sur une distinction entre le budget, acte d'autorisation dont l'exécution est retracée en caisse, partie du tableau de financement, présente dans le cadre de loi de finances, et le comptes de l'Etat, élaboré selon les règles du plan comptable général. Pour la comptabilité en caisse, est retenu le principe précède d'un système de « caisse modifié » pour

l'enregistrement des dépenses doit être pris en compte lors de leur paiement par le comptable assignataire.

Bien plus, Les crédits étant spécialisés au sein de chaque chapitre par section, par programme, par action, par article, par paragraphe et par activité tel qu'il ressort des articles 30, 31 et 32 de la loi de 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques, les opérations des comptes liées à l'exécution des dépenses budgétaires doivent être restituées à la fois par chapitre, par section, par programme, par action, par article, par paragraphe et par activité, les données relatives à la consommation des crédits en AE et en CP. Cette exigence a pour objectif, la lisibilité des informations restituées.

Ainsi, la dualité des autorisations budgétaires, en autorisations d'engagement(AE) et en crédits de paiement(CP)⁵⁵ implique de les retracer les unes et les autres dans la comptabilité budgétaire : ouvertures autorisées par les lois de finances à la fois en AE et en CP d'une part, consommations des AE et des CP d'autre part. Ce dispositif permet de vérifier le respect de l'autorisation parlementaire et d'assurer la mise en cohérence entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire. Pour garantir la lisibilité ou la transparence des comptes, la comptabilité des AE va restituer par chapitre, section, programme, action, article, paragraphe et activité les AE prévues en loi de finances ainsi que les différentes modifications opérées au cours de l'année⁵⁶.

Par ailleurs, la consommation des CP doit, quant à elle, être enregistrée en comptabilité budgétaire, ceci au moment où le comptable public procède au paiement de la dépense. Elle permet en principe de retracer les paiements associés aux engagements juridiques qui ont fait l'objet d'un service fait, c'est-à-dire : livraison, achèvement d'une prestation ou de travaux, date d'échéance d'une subvention et dont il résulte en conséquence une charge. Dans le cas d'un engagement juridique s'exécutant sur plusieurs exercices, la consommation des CP est échelonnée de même sur plusieurs exercices budgétaires.

Pour assurer cette lisibilité des comptes, il faut une remontée de l'information particulièrement en ce qui concerne les paiements de la dépense. Ainsi, la comptabilisation des autorisations d'engagement se fait actuellement sur l'application informatique DEPMI et celle des crédits de paiement sur l'application informatique CADRE. Pour assurer un meilleur suivi des crédits de paiement, il faut une remontée de l'information de la consommation des crédits de paiement de CADRE vers DEPMI de manière automatique ou de manière extra comptable. A la vérité, la lisibilité des informations comptables et financières a pour souci de rendre compte dans les moindres détails de l'utilisation faite de chaque denier public⁸³⁵. Ainsi, cette lisibilité passe par un bon enregistrement des informations liées aux opérations des dépenses réalisées. Toutefois, cette lisibilité doit aussi être de mise dans la présentation ou structuration des comptes.

2 : La lisibilité dans la diffusion des informations comptables et financières

La transparence ne s'impose pas de manière évidente au sein des services publics, et à plus forte raison au sein de l'administration financière. Elle implique en effet une légitimité fondée sur la visibilité, la compréhension de l'action administrative, l'accessibilité et le retour d'informations. Les citoyens, à la fois contribuables et usagers des services publics,

sont clairement, régulièrement et complètement informés de tout ce qui concerne la gouvernance et la gestion des fonds publics : ils sont mis en capacité d'exercer, dans le débat public, leur droit de regard sur les finances de toutes les administrations publiques. Ainsi, pour la mise en œuvre de ce droit, d'informations sur les finances publiques ainsi que de la détermination des outils nécessaires à la mise en œuvre du droit à l'information.

Considérée comme l'une des marques du régime démocratique et le parlementaire⁵⁷, la publication des comptes assure la confiance des gouvernés envers les gouvernantes⁵⁸. Elle résulte d'ailleurs du devoir de l'information qui pèse sur les gouvernements et les acteurs de la gestion financière, tant à l'égard du parlement qu'à celui du citoyen⁵⁹. D'ailleurs, l'un des objectifs de la réforme budgétaire est l'ouverture d'accès du public à l'information budgétaire. L'exécution budgétaire en général et celle de la dépense en particulier suppose l'existence d'un mécanisme de suivi qui donne lieu à l'établissement de rapports divers. Ceux-ci doivent faire l'objet d'une large diffusion à l'extérieur de l'Administration pour garantir la transparence de la gestion financière. La diffusion des informations relève de l'obligation de rendre compte qui pèse sur tout gestionnaire public. Pour s'en acquitter, le Gouvernement en dispose a priori des moyens.

La publication complète de l'information liée à la dépense est essentielle. L'information comptable intéresse un public de plus en plus varié. Outre les autorités budgétaires gouvernementales, les parlementaires et les chercheurs, les organisations de la société civile et les citoyens sont désormais des demandeurs d'information. Car celle-ci leur est nécessaire pour apprécier comment les pouvoirs ont utilisé les ressources publiques destinées à la réalisation des objectifs d'intérêt général. Pour répondre aux attentes de ce public diversifié les documents comptables doivent contenir une information de qualité, facilement accessible à tous⁶⁰. Aussi, pour que les documents budgétaires soient de véritables outils d'information, au-delà des efforts à accomplir pour qu'ils soient disponibles à bonne date, des mesures sont à prendre pour en faciliter la compréhension. La mise à disposition des informations comptables ou mieux, la publication des comptes assure la confiance des gouvernés envers les gouvernantes. L'accessibilité à l'information comptable et financière et la publication des informations comptables sont des éléments importants de la transparence des comptes⁶¹.

B : LA FIABILITE DES COMPTES

L'exigence de fiabilité vise à rendre l'information sûre, capable de traduire fidèlement la réalité des opérations réalisées⁶². Une information est fiable si elle correspond (au moins approximativement) à la réalité sous-jacente qu'elle propose de représenter⁶³. Elle est considérée comme « *le point de convergence des informations comptables, vecteur de trois prescriptions normatives en matière de comptabilité de l'Etat* »⁶⁴ que sont la régularité, la sincérité et l'image fidèle du patrimoine et

de la situation financière des comptes de l'Etat⁶⁵. Lorsque la fiabilité de l'information comptable est limitée, la qualité de la dépense publique peut être remise en cause⁶⁶.

La notion de fiabilité des comptes a toujours été au centre des réflexions des professionnels de la comptabilité⁶⁷. Fiable signifie soit « à qui l'on peut se fier », c'est-à-dire « mettre en confiance » : se fier, soit « doué de fiabilité », c'est-à-dire « *Probabilité de fonctionnement sans défaillance d'un dispositif dans des conditions spécifiées et pendant une période déterminée* »⁶⁸. La fiabilité fait référence ainsi à l'exactitude, bien qu'on puisse difficilement parler d'exactitude parfaite de l'information comptable⁶⁹.

Il faut dire que, la fiabilité de l'information conditionne la fidélité de son image comme déterminant de la transparence qualitative des comptes. Les comptes doivent être régulier et sincère (1) et reflétant l'image fidèle (2).

1 : Un compte régulier et sincère

Les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de l'exécution du budget, de l'évolution de son patrimoine et de sa situation financière⁷⁰. C'est dire que, la fiabilité des comptes est bâtie et d'abord et avant tout, autour de la régularité et de la sincérité.

La régularité est la conformité aux différentes dispositions législatives et réglementaires générales et plus particulièrement celles applicables à la comptabilité. Les informations relatives aux états des comptes publics doivent être conformes à un référentiel comptable. Pour l'autorité réglementaire, « *Le principe de la régularité exige que les comptes de l'Etat soient établis en respect des principes, règles et procédures comptables définis par les textes légaux et réglementaires* »⁷¹. Ainsi, la comparabilité des états financiers de synthèse s'obtient nécessairement par le respect des normes comptables. C'est-à-dire que les opérations financières relatives aux dépenses retracées dans les comptes doivent être conformes aux normes précises pour que le compte soit considéré comme étant régulier. C'est le respect de cette exigence normative qui constitue le préalable indispensable à la comparabilité des états financiers. Toutefois, la régularité est complémentaire à la sincérité des comptes.

Attribut qualitatif de la performance comptable, la sincérité qui se confond souvent avec « fiabilité des comptes » n'est pas dépourvue de tout lien avec la notion voisine de régularité des comptes. Mais en dehors de leur complémentarité fonctionnelle avérée, les deux notions sont autonomes l'une et l'autre⁷².

La nouveauté du principe de sincérité explique sa tonalité juridique ne soit pas encore clairement perçue par les textes, suffisamment intégrée dans la pratique de l'administration, largement analysée par les juristes et strictement interprétée par le juge⁷³. Pourtant, la consécration réussie de ce principe dans les

finances publiques par le législateur camerounais requiert que soit dépassé son caractère vague, imprécis voir indéterminé⁷⁴.

Le fait de se conformer aux normes ne garantit pas en soi que les états financiers fournissent une présentation sincère des comptes publics⁷⁵. Si on considère que la sincérité est l'authenticité, on peut alors hésiter entre deux interprétations : la première dite « objective », « fait référence à la qualité des documents proprement dits : ceux-ci doivent se révéler aussi exacts que possible »⁷⁶. La seconde dite « subjective », fait référence au comportement des dirigeants et du comptable ; ceux-ci devant se montrer loyaux, honnêtes et soucieux de ne point déformer la réalité. Elle peut être définie sur le plan comptable comme l'application de bonne foi des règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables doivent avoir de la réalité. Ceci implique que la comptabilité donne des informations adéquates, loyales, claires, précises et complètes. En d'autres mots cela suppose que la production des comptes soit la plus objective que possible, afin que l'information sur l'utilisation faite des fonds publics communiquée aux tiers puisse leur permettre d'en avoir une perception exacte⁷⁷. Cela implique que les comptables ne cherchent pas à dissimuler des éléments, masquer des faits relatifs à l'exécution des opérations de dépenses. La sincérité de comptes est donc l'un des pavés emblématiques de la nouvelle gestion publique⁷⁸ en général et celle de la dépense en particulier. La sincérité des comptes donc peut être considérée comme un indicateur d'une dépense publique performante. Cette sincérité peut donc être appréciée du point de vue objectif et du point de vue subjectif.

La régularité et la sincérité des comptes confèrent aux comptes sa fiabilité. Ces critères donnent une image fidèle des comptes.

2 : Un compte reflétant l'image fidèle

Les états financiers constituent une forme de représentation de la réalité. Ainsi, lorsque les états financiers reflètent bien cette réalité, on peut dire sans risque de se tromper qu'ils restituent une image fidèle. Dans ce cas, il y'a donc concordance avec les faits. L'image fidèle constitue la greffe d'une exigence qualitative sur la restitution d'informations quantitatives. En tant que telle, les informations comptables délivrées au public doivent se construire autour de l'optimum informationnel que constitue le concept « d'image fidèle ». Mais, que faut-il entendre par là ?

La notion d'image fidèle, bien que relevant d'une idée comptable à celles de régularité et de sincérité, est difficile à appréhender. Il n'existe pas de véritable définition juridique ou réglementaire de ce concept. Il s'agit de la traduction de l'expression anglaise « *true and fair view* »⁷⁹ qui a une signification particulière pour les praticiens anglo-saxons ; sa transposition dans le système juridique romano-germanique soulève quelques difficultés.

L'expression « image fidèle » est ambiguë. Elle peut viser une fidélité par rapport au modèle reflété par les comptes. Elle n'apporterait alors guère plus l'exigence de la régularité et de

la sincérité⁸⁰. Elle peut aussi viser une fidélité par rapport au passé. Elle obligerait alors à un certain conformisme dans les méthodes comptables. Et c'est dans ce sillage que, « *le concept s'entend conformément aux principes et aux règles comptables en vigueur. En d'autres termes, « la fidélité » ne peut s'apprécier par rapport à une réalité qui n'a pas d'existence en soi : l'image fidèle résulte de l'application de la bonne foi des règles comptables* »⁸¹. Tout au mieux, l'image fidèle doit être rapportée à la notion d'utilité de la comptabilité. Pour ce, les états financiers se doivent d'être pertinents, fiables, comparables et intelligibles⁸².

Le législateur camerounais, tout comme l'autorité réglementaire n'a donné aucune définition précise de l'image fidèle des comptes. En son article 98 du décret de 2020 sur le règlement général de la comptabilité publique, l'autorité réglementaire dispose ceci : « *Les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de l'exécution du budget, de l'évolution de son patrimoine et de sa situation financière* »⁸³. D'ailleurs cette disposition n'a que simplement repris l'alinéa 3 de l'article 73 de la loi de 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

Sans nous jeter complètement dans les jeux conceptuels, l'image fidèle serait tout simplement la représentation exacte d'une vérité ou d'un compte. Par ailleurs il faut rappeler que, la comptabilité a une double fonction. D'une part, l'enregistrement, qui aboutit à la création d'une base de données d'où sera extraite l'information de synthèse. D'autre part, la production de cette information finale de synthèse depuis la base de données engendrée par la fonction d'enregistrement. Et c'est donc aux termes de ces opérations qu'est appréciée l'image fidèle des opérations effectuées. Ainsi, la communication comptable constituant le moyen le plus adéquat pour recréer sa réalité⁸⁴. Cela suppose donc d'une part, la vérifiabilité de l'information rendue et fidèle.

Concernant la vérifiabilité, l'image que donnent les états financiers est vérifiable dans la mesure où des observateurs compétents et indépendants conviendraient qu'elle concorde avec l'opération ou le fait réel sous-jacent, avec un degré raisonnable de précision. La vérifiabilité aide à fournir aux utilisateurs l'assurance que l'information donne une image fidèle des phénomènes économiques qu'elle prétend représenter. Elle concerne avant tout l'application correcte d'un mode de mesure et non le caractère approprié de celui-ci. Ainsi, pour être vérifiable l'information doit s'appuyer sur des pièces justificatives externes ou internes ayant une forte force probante. Il faut en plus qu'il existe une piste d'audit ou une traçabilité des informations rendues.

Constituante essentielle de la fiabilité des comptes, la pertinence de l'information s'apprécie par le rapport entre l'information et l'usage qui en est fait⁸⁵. On dira ainsi donc, l'information est pertinente lorsqu'elle est de nature à favoriser une prise de décision adéquate par les utilisateurs des comptes ou des états financiers en les aidant à évaluer⁸⁶ les événements

passés, présents ou futurs ou en leur permettant de confirmer ou corriger des évaluations antérieures.

Lorsque nous parlons de la pertinence de l'information composante de la fidélité d'image, nous faisons en réalité allusion à la valeur prédictive de l'information et à sa valeur rétrospective ou le retour de l'information.

Dans tous les cas, L'un des objectifs reconnus de la comptabilité est de produire des informations comptables de qualité répondant prioritairement aux besoins de la transparence des comptes publics. La fiabilité des comptes est l'une de conditions essentielle de la performance comptable. Pour assurer cette fiabilité, il faudrait que les informations contenues dans les différents supports comptables obéissent à une trilogie : les données comptables doivent être régulières c'est-à-dire conformes aux normes comptables, elles doivent également être sincères objectivement que subjectivement et enfin, les comptes doivent refléter l'image fidèle du patrimoine de l'Etat.

IV. CONCLUSION GENERALE

Fondée par le souci principal de faire des économies tout en étant efficace, transparente et sincère, la performance d'une dépense publique constitue le levier important pour une meilleure qualité de la dépense publique. Ainsi, tout au long de notre analyse, il était question pour nous de caractériser la performance d'une dépense publique.

Pour répondre à cette préoccupation, nous avons adopté une démarche binaire : d'une part, nous avons démontré que cette performance est perçue du point de vue managérial et du point de vue comptable. En ce qui concerne la performance managériale, la qualité de la dépense publique renvoie d'une part, à l'efficacité, l'efficience et à l'effectivité et d'autre part, à la minimisation des coûts financiers et temporels. Et du point de vue comptable, la qualité de la dépense suppose que les informations comptables doivent être non seulement formellement lisibles mais aussi matériellement fiables. Autrement dit, les états d'exécution des opérations financières doivent contenir des informations à la fois exhaustives, lisibles, sincères, fiables, bref, l'information comptable doit être de qualité pour une dépense de qualité.

V. REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- ¹ La régularité renvoie en matière de dépenses publiques à la conformité ou au respect des lois, règlements et Procédures gouvernant cette opération financière.
- ² Lire à cet effet, AKONO OLINGA (A), *L'apport de la performance au contrôle des finances locales au Cameroun*, Thèse de doctorat /Ph.D en Droit public, Université de Yaoundé II, 2020, 233 p.
- ³ BIED CHARRETON, « La démarche de la performance dans le cadre des lois de finances », *Les notes bleues de Bercy*, n° 305, 16 au 31 mars 2006, p. 15.
- ⁴ Cf. Le dossier thématique « Nouvelle gouvernance financière : grands enjeux de demain », *RFFP*, n° 100, novembre 2007, p. 3.
- ⁵ La bonne utilisation des deniers publics ne peut plus être considérée comme une simple vue d'esprit, dénuée de tout caractère normatif. Plus exactement elle devient expressément une notion juridique, c'est-à-dire susceptible de faire naître des droits et des obligations. Lire à cet effet, BOITEUX (D), « Le bon usage des deniers publics », *RDP*, n° 5, 2011, pp. 1101-1127.
- ⁶ Par ce que la principale source émane des contribuables, l'argent public doit chercher à satisfaire l'intérêt des citoyens.
- ⁷ AMEUR (S), « La gestion des finances publiques, comment gagner en efficacité ? », *European Scientific Journal*, vol.13, n° 28, 2017, pp. 407-427.
- ⁸ Sont considérés comme des fonds publics soumis aux règles définies par le régime financier de 2018, quel qu'en soient l'objet

et la nature, les ressources de l'Etat et de toute autre administration publique, ainsi que les financements qui leur sont accordés par les bailleurs de fonds nationaux et internationaux, Etats étrangers ou institutions financières internationales. Lire article 3 de la loi n° 2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

⁹ Cette responsabilité citoyenne tire sa source aux articles 14 et 15 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, et plus lointainement dans l'idée même de la démocratie : tout citoyen qui a contribué dans la caisse publique pour des activités d'intérêt général a le droit en contrepartie que cet argent fasse l'objet d'un suivi attentif.

¹⁰ NGUECHE (S), « Le contrôle citoyen des finances publiques en droit camerounais », *RAFiP*, n° 8, 2eme semestre, 2020, p. 178.

¹¹ L'efficacité, l'efficience et la pertinence constituent les paramètres du jugement de l'action administrative.

¹² OULD AHMED ELY (M), *Management des finances publiques*, Tunisie, édition IHET, 1996, p.40.

¹³ TIMOTHY ALLIEZ, « Quel bilan de la responsabilité managériale au sein de l'Etat, clef de la nouvelle gestion publique ? », *RFFP*, n° 123, 2013, pp. 157-158.

¹⁴ Il ne s'agit pas dans le cas précis de l'évaluation a posteriori ou simultanée mais plutôt de l'évaluation a priori des objectifs à atteindre par l'engagement de l'argent du contribuable.

¹⁵ Ces objectifs de la dépense fondée sur les politiques publiques, sur l'intérêt général ou de l'utilité publique.

¹⁶ Article 30 al.3 de la loi n° 2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

¹⁷ BILOUNGA (S-T), *La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun*, op.cit., p.365

¹⁸ CONNAC (Y), « Dépense privée, dépense publique », *RFFP*, n° 77, mars 2002, p.10

¹⁹ CONAN (M), « Gaston Jèze et l'utilité de la dépense publique : L'élaboration d'une théorie générale des dépenses publiques », *Revue du Trésor*, n° 2, février 2008, p.161.

²⁰ MULLER (P), *Les politiques publiques*, Paris, PUF, 2011, p. 30.

²¹ MEZOUC (B), LECLERC (J), *La gestion intégrée par résultats. Concevoir et gérer autrement la performance dans l'administration publique*, op.cit., p. 146.

²² C'est du moins ce que nous retenons comme enseignement tiré des expériences menées dans certains pays de l'OCDE.

²³ COHENDET (A-M), « Légitimité, effectivité et validité », in Mélanges Pierre Avril, *La république*, Paris, Montchrestien, 2001, p. 203, p.209

²⁴ LASCOUMES (P) entrée « effectivité », in André-Jean Arnaud (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, LGDJ, 2^{ème} édition, 1993, p. 217.

²⁵ COHEN (A-G), *La nouvelle gestion publique : concepts, outils, structures, bonnes et mauvaises pratiques, contrôle interne et audits publics*, op.cit., p.179.

²⁶ SZAFRANSKI (A-S), « Le National Audit Office : douze ans d'existence », *RFFP*, n° 57, 1997, pp.157-158.

²⁷ CANNAC (Y), « Dépense privée, dépense publique », *RFFP*, n°77, mars 2002, pp.18-19.

²⁸ ADOU (J-M), *Modernisation du circuit de la dépense publique en Côte d'Ivoire et efficacité de la dépense*, op.cit., p.63.

²⁹ LANNEAU (R), « qu'entend-on par la maîtrise des dépenses publiques ? », *RGFP*, n° 11, 2013, p.16.

³⁰ Circulaire n° 00008349 /C/MINFI du 30 décembre 2019 Portant Instructions relatives à l'Exécution des Lois de Finances, au Suivi et au Contrôle de l'Exécution du Budget de l'État et des Autres Entités Publiques pour l'Exercice 2020.

- ³¹ « Les propositions de prix unitaire des tests de dépistage STANDARD Q COVID-19 Test-SD BIOSENSOR convenu entre le MINSANTE et Medilline Medical Cameroon SA (17000 FCFA) n'auraient pas dû être validées par le Ministère du Commerce (MINCOMMERCE), le prix fabricant en mai 2020 étant de 10, 8 Euro soit 7084 FCFA, et le prix auprès du Fonds mondial de lutte contre le VIH au quatrième semestre 2020 étant de 4,97 USD, soit 2.932 FCFA. Il en ressort que le prix pratiqué par Medilline Medical Cameroon SA était loin supérieur au prix sur le marché ».
- ³² BILOUNGA (S-T), *La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun*, op.cit., p.335.
- ³³ BLONDY (G) et al., *Décentraliser l'ordonnancement, réformer la comptabilité publique et améliorer la gestion de la dette et de la trésorerie de l'Etat*, Rapport de mission, Fonds monétaire international, 2012, note 452.
- ³⁴ ONDOUA EKOBENA (J-M), *Les démarches de modernisation du système camerounais de contrôle des finances publiques*, Master « Administration publique », Parcours « Administration publique générale », Université de Strasbourg Ecole nationale d'administration, 2012-2013, P.65.
- ³⁵ Manuel de pilotage et d'exécution du budget programme, op.cit., p.50.
- ³⁶ BURT PERRIN « Réforme du management public, cap sur la performance », op.cit., p. 75.
- ³⁷ BILOUNGA (S-T), *La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun*, op.cit., p.339.
- ³⁸ KOUMDA AYISSI (A-R), *Quelle place pour le contrôle financier dans la chaîne des dépenses publiques au Cameroun ?* op.cit., p.18.
- ³⁹ *Ibid.*
- ⁴⁰ Le régime financier a réduit les redondances constatées entre les missions du contrôleur financier et du comptable, notamment sur le contrôle de régularité
- ⁴¹ BILOUNGA (S-T), *La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun*, op.cit., P.332.
- ⁴² WIENER (C), « L'évolution des rapports entre l'Administration et ses usagers : une longue marche », *Les Cahiers Français*, n° 346, 2008, p 56.
- ⁴³ DESGREES DU LOU (M), *Droit des relations de l'Administration avec ses usagers*, PUF, 2000, p.23.
- ⁴⁴ CHEVALLIER (J), *Science administrative*, PUF, 3ème éd., 2002, p. 441.
- ⁴⁵ MAZOUZ (B), LECLERC (J), *La gestion intégrée par résultats. Concevoir et gérer autrement l'administration publique*, Presse de l'Université de Québec (PUQ), Edifice le Delta, 2008, p.4.
- ⁴⁶ Voir par exemple FERNANDEZ, « Adapter la comptabilité de gestion à des environnements industriels changeant : le cas des îlots de production », *Economies et sociétés, série Science de Gestion*, n° 21 – 1995.
- ⁴⁷ AMSELEK (P), « une institution financière en clair-obscur : la règle du service fait », op.cit., p.421 et suivantes.
- ⁴⁸ LASSERRE-KIESOW (V), « La compréhensibilité des lois à l'aube du XXIe siècle », *chronique*, 2002, pp.1158-1159.
- ⁴⁹ Corpus juris civilis, p.1149. Cette affirmation voudrait dire que la loi doit être claire et compréhensible.
- ⁵⁰ CAPITANT (H), « Comment on fait les lois aujourd'hui », *Revue politique et parlementaire*, vol.91, 1917, p.305.
- ⁵¹ ONDOUA EKOBENA (J-M), *Les démarches de modernisation du système camerounais de contrôle des finances publiques*, op.cit., p. 21.
- ⁵² PORTAL (M), *La politique qualité de la certification des comptes publics. Le cas de la Cour des comptes*, op.cit., p. 9.
- ⁵³ WILLIAMS (R), EDGE (D), "The social shaping of technology", *Research policy*, Vol 25, n° 6, 1996, pp. 865-899. Cité par DJONGOU (G), *Qualité perçue de l'information comptable et décisions des parties prenantes*, Thèse de doctorat en Science de gestion, Université de Bordeaux, 2015, p. 11.
- ⁵⁴ L'information est « toute publication délibérée d'information financière, qu'elle soit numérique ou qualitative, légale ou volontaire, ou via des canaux formels ou informels », Cf. GIBBINS (M), RICHARDSON (A), WATERHOUSSE (J), "The management of corporate Financial Disclosure : Opportunism, Ritualisms, Policies, and processes", *Journal of Accounting Research*, Vol. 28, n° 1, 1990, pp. 121-143
- ⁵⁵ « Les crédits de paiement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être payées pendant l'année pour la couverture des engagements contractés dans le cadre des autorisations d'engagements ». Cf. Article 34 al. 2 de la loi de 2018 portant régime financier de l'Etat et les autres entités publiques.
- ⁵⁶ Manuel de pilotage et d'exécution du budget programme, janvier 2013, p. 85.
- ⁵⁷ BEGNI BAGANA (G), « Le principe de la transparence dans les finances publiques des Etats membres de la Cemac », *RAFiP*, n° 2, 2017, p. 188.
- ⁵⁸ Cf. <http://www.inf.org/external/np/exr/facts/freff>, (consulté le 27 avril 2021 à 18h00).
- ⁵⁹ LOTFI MISSOUM, « Budgets publics, communication financière et information des citoyens », in BOUVIER (M), (dir.), *La transparence des finances publiques : vers un nouveau modèle*, Paris, LGDJ, 2012, p. 74.
- ⁶⁰ DAKOR DA, « La recherche de la transparence budgétaire dans les réformes en Finances publiques au BURKINA FASO », in [http : //afrilex-Ubordeaux 4.fr/sites/afrilex/ing/pdf/6- la recherche de la transparence budgétaire dans les réformes en finances publiques](http://afrilex-Ubordeaux4.fr/sites/afrilex/ing/pdf/6-la_recherche_de_la_transparence_budgetaire_dans_les_reformes_en_finances_publices) (consulté le 27 janvier 2020 à 20 h).
- ⁶¹ BEGNI BAGANA (G), « Le principe de la transparence dans les finances publiques des Etats membres de la Cemac », op.cit., p. 188.
- ⁶² MCKERNAN (J.F.), « Objectivity in accounting », *Accounting, Organizations and Society*, p. 162.
- ⁶³ *Ibidem.*
- ⁶⁴ TEBALUT (S), « A quoi sert la qualité comptable », *RFFP*, n° 112, 2010, p. 104.
- ⁶⁵ La réforme budgétaire et comptable engendrant l'application des principes de sincérité, régularité et fidélité modifie en profondeur le fonctionnement de la comptabilité et de la gestion publique et mettent l'accent sur la transparence et la qualité de l'information comptable.
- ⁶⁶ Dans son Premier rapport d'audit 2020 concernant le Fonds Spécial de Solidarité Nationale pour la lutte contre le coronavirus et ses répercussions économiques et sociales, la Chambre des Comptes de la Cour Suprême a souligné que : « ...les documents comptables bruts que lui ont fourni les comptables publics sont le plus souvent entachés des graves erreurs ou approximations, qu'elle a identifiée en recoupant les informations comptables avec les documents contractuels, notamment les marchés publics, et avec les informations recueillies à l'occasions de contrôle sur place : erreur d'addition et de reporting, non prise en compte de

certains marchés, non prise en compte des dépenses faites par mise à disposition des fonds, etc. Les documents comptables émanant de plusieurs sources officielles sont souvent contradictoires ».

⁶⁷ DELESSALLE (E), « Manipulations comptables : de la stratégie à l'éthique », *Banque magazine*, n° 646, 2003, p. 13.

⁶⁸ FELTHAM (G-A), "The Value of Information", *The Accounting review*, Volume 43, Number 4, october 1968, pp. 684-696.

⁶⁹ DJONGOUÉ (G), *Qualité perçue de l'information comptable et décisions des parties prenantes*, *op.cit.*, p. 61.

⁷⁰ Cf. Article 98 RGCP ; Article 73 RFEAEP ; Article 10 CGPPC.

⁷¹ Article 16 décret n° 2019/3199/PM du 11 septembre 2019.

⁷² SIETCHOUA DJUITCHOKO (C), *La Chambre des comptes de la Cour Suprême du Cameroun : les principaux arrêts, avis, rapports de certification du compte général de l'Etat et rapports d'observations à fin de contrôle commentés*, Les Editions Le Kilimandjaro, 2016, 1ere édition, p. 143.

⁷³ WASERMAN (F), *Les finances publiques*, Paris, La documentation Française, 2016, 8eme édition, p. 27. Selon l'auteur, « La sincérité est une préoccupation contemporaine du droit financier public »

⁷⁴ GUIGUE (A), « Du besoin à l'obligation de sincérité », *RFFP*, n° 111, 2010, p. 29.

⁷⁵ STOLOWY (H.) et BRETON (G.), « La gestion des données comptables : une revue de la littérature »,

Comptabilité – Contrôle – Audit, t. 9, vol. 1, mai 2003, p. 129.

⁷⁶ COLASSE (B.), *Comptabilité Générale*, Paris, Economica, 2003, 8e édition, p. 409

⁷⁷ Cf. article 18 du décret n° 2029/3119/PM du 11 septembre 2019 fixant le cadre général de présentation du Plan Comptable de l'Etat.

⁷⁸ La mutation de la gestion axée sur les moyens en gestion orientée vers les résultats induit un changement de paradigme dans la gestion publique. Voir LAMBERT (A), MIGAUD (D), « La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : levier de la réforme de l'Etat », *RFAP*, n° 117, 2006, pp. 11-14.

⁷⁹ GRENSIDE (J.), « Régularité et sincérité des comptes et true and fair view », *op.cit.* p. 166.

⁸⁰ BAARISEBYA-THADEE, *De la responsabilité des commissaires aux comptes d'une société anonyme en droit rwandais*, mémoire master en droit des affaires, Université de Rwanda, 2008, p. 34.

⁸¹ Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), bulletin n° 73, mars 1989, p. 128.

⁸² KEUDJE PAMENI (G-D), *L'image fidèle de l'entreprise en droit comptable OHADA*, Master en Droit des Affaires et de l'Entreprise, Université de Dschang, 2013, p. 120.

⁸³ Article 98 RGCP.

⁸⁴ KEUDJE PAMENI (G-D), *L'image fidèle de l'entreprise en droit comptable OHADA*, *op.cit.*, p. 18.