

La Naissance De La Comptabilité Patrimoniale En Droit Budgétaire Du Cameroun

MEYAMPI WINCO Berlin

Doctorant en Droit public

Université de Dschang (Cameroun)

E-mail : meyampiwincob Berlin@gmail.com

Résumé

Des reformes entreprises dans le système de gestion des finances publiques (SGFP) au Cameroun, la comptabilité patrimoniale s'avère être le dernier né en 2022, qui complète le tri-type de comptabilité publique consacré par la loi portant Régime financier de l'Etat de 2007 notamment à son article 61. Cette naissance précédée d'une gestation d'un peu plus d'une décennie a atteint le terme en janvier notamment par le décret n° 2019/3199/PM du 11 septembre 2019 qui fixait l'obligation d'application de certaines dispositions contenues dans ce texte au 1^{er} janvier 2022, dont celles de la comptabilité patrimoniale. Cet acte de naissance avait de ce fait une valeur temporelle immédiate et progressive, et présente après cette échéance des enjeux forts intéressants qui laissent poser la question de sa mise en œuvre à l'avenir.

Mots clés : Finances Publiques, Comptabilité Patrimoniale, Régime Financier

Abstract

Of the reforms undertaken in the public finance management system (SGFP) in Cameroon, accrual accounting turns out to be the last born in 2022, which completes the tri-type public accounting enshrined in the law on the Financial Regime of the State of 2007 in particular in its article 61. This birth, preceded by a gestation period of just over a decade, reached completion in January, in particular by decree n° 2019/3199/PM of September 11, 2019 which set the obligation to apply certain provisions contained in this text as of January 1, 2022, including those of accrual accounting. This birth certificate therefore had an immediate and progressive temporal value, and presents after this deadline very interesting issues which raise the question of its implementation in the future.

Keywords: Public Finances, Patrimonial Accounting, Financial Regime

Introduction

En droit privé des personnes, la naissance marque la sortie de l'enfant du sein maternel. Elle est la condition de l'acquisition de la capacité juridique qui remonte dans ses effets, au jour de la conception¹ ; elle marque le début de la personnalité juridique² de l'enfant à condition que l'enfant naisse vivant et viable ; elle est matérialisée par l'établissement d'un acte de naissance. Cet acte de naissance est une

catégorie d'acte juridique formel d'état civil, dressé par un officier d'état civil ou sous sa responsabilité et destiné à prouver l'existence de la personne³.

Transposée en Droit public financier, cette théorie oriente l'idée que nous prétendons défendre par **la naissance de la Comptabilité Patrimoniale en Droit budgétaire du Cameroun**. En effet, cette naissance marque l'avènement d'un nouveau type de comptabilité dans le système de la comptabilité publique au Cameroun. **Elle est la traduction d'une comptabilité générale qui recense les biens de l'Etat dans le but d'avoir une image fidèle du patrimoine public**⁴. La comptabilité patrimoniale est une forme de comptabilité publique⁵. Tout comme l'acte de naissance de la personne physique, elle est actée par un texte juridique, à l'appui de quoi, elle justifie son existence.

La comptabilité patrimoniale trouve son fondement dans la réforme des finances publiques⁶ entreprise par le Cameroun depuis déjà plusieurs décennies. Cette réforme qui s'inspire des normes internationales et des principes du système comptable de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) vise à garantir la transparence⁷ et la bonne gestion des finances publiques.

Ses sources sont multiples⁸ : à partir du décret n° 67/DF/211 du 16 mai 1967 portant aménagement de la législation financière de la République fédérale du Cameroun jusqu'au décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 portant régime général de la comptabilité publique, le Cameroun s'est inscrit dans un processus d'harmonisation des règles comptables internationalement reconnues. Ainsi, à la faveur de la loi n°2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat⁹, la comptabilité patrimoniale avait été consacré par l'article 61 qui disposait en substance : « *l'Etat tient trois types de comptabilités dont la comptabilité générale* ». Ce texte de loi renvoyait pour les modalités d'applications, au décret relatif au règlement sur la comptabilité publique. On se serait attendu que le décret n°2013/160 du 15 mai 2013 portant régime général de la comptabilité publique puisse résoudre toutes ces questions. Erreur ! Parce qu'au terme de son article 111 alinéa 2, les modalités d'application énoncées seront renvoyées au plan comptable général de l'Etat. La progressivité de cette réforme par le décret n° 2020/375 du 07 juillet 2020, s'observe à maints égards dans la redéfinition de son objet et de

son fondement¹⁰, toutefois les autres modalités¹¹ réitérées à l'exemple de l'article 106 qui dispose « *la comptabilité générale obéit aux principes énoncés dans le décret portant sur le plan comptable de l'Etat* », renforce le sentiment d'un acte réglementaire inachevé. Cet acte inachevé dans ses modalités d'applications dont l'échéance avait été fixée au 1^{er} janvier 2022¹², notamment par différents textes épars retient l'attention au terme de la promulgation de la loi des finances de 2022.

Il faut par ailleurs se rappeler des directives CEMAC¹³ dont la tentative de mise sur pied dès 2008 n'a trouvé « *terrain conquis* » qu'en 2011, à travers l'approbation des Etats membres de la communauté, des directives sur la gestion des finances publiques dont la transposition devait être progressive. Il faut également remarquer que le contexte de crise économique de notre pays, sanctionné par les conditionnalités des institutions de Brettons Wood¹⁴ et des autres partenaires a influencé considérablement cette réforme, ouvrant le *flanc* aux autres sources internationales. En effet, ces conditionnalités visaient entre autres la prévention des risques économiques et financiers et réorganisaient le dispositif financier des Etats, comme le justifiait fort bien le Professeur Emérite Michel BOUVIER ; L'enjeu étant « *que l'hétérogénéité et l'équilibre instable des systèmes politiques, économiques et financiers internationaux, ne conduise à une succession de crise, voire même à un effondrement général* ». C'est dire trivialement que, de la gestation à la naissance, la comptabilité patrimoniale a été conquis, construite et peut être, constatée pour emprunter Gaston BACHELARD¹⁵. De ce fait, cette étude présente un double intérêt.

Sur le plan théorique, elle met en lumière les avancées du système comptable camerounais notamment l'incorporation d'un nouveau type de comptabilité dans la gestion des affaires publiques. Sur le plan pratique, l'intérêt de cette étude est lié à son actualité. Elle intervient à quelques mois de l'obligation d'application des modalités de la comptabilité générale fixé au 1^{er} janvier 2022. Il ne s'agit pas pour nous de faire le commentaire d'une quelconque loi, encore moins de juger les réformes intervenues. Il est question tout simplement pour nous de présenter cette innovation. Pour atteindre l'objectif fixé, la question suivante a été posée : **quelle est la consistance de la naissance de la comptabilité patrimoniale au Cameroun ?** A priori, La simplicité de cette interrogation amène à penser qu'il s'agit simplement de rappeler les dispositions relatives à la matière en cause. Il n'en est rien, **le sujet appelle une réflexion sur les difficultés à penser une comptabilité patrimoniale achevée.** L'approche juridique qui conditionne notre démarche rejette la dimension socio-positiviste. Par contre, s'est-il avéré pertinent, dans une perspective de droit comparé, de faire souvent recours au droit étranger et d'aborder cette question par le positivisme juridique. Pour ce faire, la technique documentaire orientera notre démarche, laquelle a conduit à retenir la

détermination de la consistance de l'acte de naissance (I), et les enjeux de la naissance de la comptabilité patrimoniale au Cameroun (II).

I) Détermination de la consistance de l'acte de naissance de la comptabilité patrimoniale.

Déterminer la consistance d'un acte juridique consiste à passer en revue son contenu. Cependant, l'identification de l'acte (A) précède l'évaluation de son contenu (B).

A) L'identification de l'acte de naissance de la comptabilité patrimoniale

Généralement en Droit, l'acte est un écrit nécessaire à la validité ou à la preuve d'une situation juridique ; il est également perçu comme une volonté destinée à produire des effets de droit¹⁶. **La naissance de la comptabilité patrimoniale est traduite par les deux sens de cette définition : c'est à dire qu'elle est la manifestation de la volonté politique, destinée à produire les droits et les obligations à l'endroit d'un corps de métier, par un écrit nécessaire perçu comme son acte de naissance.** Cet acte de naissance représente l'instrument d'intégration dans l'ordonnement juridique. Définie ainsi, l'identification dans l'ensemble des outils qui ont réglementés la comptabilité générale, de sa gestation à sa naissance s'oppose. La loi de 2007¹⁷ avait tôt fait d'annoncer l'avènement d'une comptabilité générale. Toutefois, elle avait également précisé que les modalités d'applications seraient différées. Et c'est dans le même ordre d'idées que se sont inscrites les lois de 2018¹⁸ et, les décrets de 2019¹⁹ et 2020²⁰ transposant certaines directives CEMAC. Fort de cela, la détermination de l'acte de naissance (1), justifiée par son contenu (2), traduit l'effectivité d'une naissance de la comptabilité patrimoniale en Droit public financier camerounais.

1) Détermination de l'acte de naissance

Tout converge vers le décret n° 2019/3199/PM du 11 septembre 2019 fixant le cadre général de présentation du plan comptable de l'Etat. En effet, au regard de la loi 2007 notamment à son article 65²¹ on se rendait facilement compte de ce que cet acte renvoyait à une date ultérieure les modalités d'applications de la comptabilité, patrimoniale et d'analyse des coûts. Le décret de 2013²², qui suivra, pris dans un contexte de transposition des directives de 2011, s'inscrira dans la même logique en renvoyant ces modalités à une instruction du Ministre chargé des finances²³. De même, le régime financier de 2018, abrogeant celui de 2007, est resté muet si non, a repris *mutatis mutandis* les modalités d'applications de la comptabilité générale contenues dans le texte précédent. Il faudra attendre 2019, à la suite du décret portant sur le plan comptable, pour se rendre à l'évidence dès son article premier²⁴, de l'organisation des modalités d'application de la comptabilité patrimoniale. Ainsi lorsque le décret de 2020²⁵ relatif au régime général de la comptabilité publique traite de la comptabilité générale, il renforce

en précisant pour les collectivités territoriales décentralisées²⁶ et pour les établissements publics²⁷, les modalités applicables. Il réitère également celles relatives à la comptabilité générale de l'Etat²⁸ en énonçant finalement à son titre IV des dispositions transitoires et finales, que la comptabilité patrimoniale ne sera rendu obligatoire qu'au 1^{er} janvier 2022. Le règlement de la comptabilité de 2020, reprenait de ce fait l'article 53 du décret de 2019²⁹. On pouvait donc à bon droit s'attendre à un autre acte qui consacrerait l'applicabilité de la comptabilité patrimoniale. Pourtant, le Ministre en charge de finances dans une logique de compléter les modalités contenues dans le décret de 2019, a plutôt pris un arrêté à cet effet, notamment l'arrêté n°00000002/MINFI du 03 janvier 2022 fixant par catégorie d'immobilisation, la durée de vie des biens ainsi que leur taux annuels d'amortissement. **C'est dire que même si plusieurs actes ont contribué à la naissance de la comptabilité patrimoniale en janvier 2022, il reste constant que le décret de 2019 répond aux critères d'un acte de naissance dans son concept.** En effet, un acte juridique pris par une autorité administrative dans le cadre de l'exercice de ses fonctions³⁰, et qui définit un objet, les modalités d'exercice de cet objet, en créant des obligations et des droits, remplit pleinement toutes les conditions pour intégrer l'ordonnement juridique et par là, justifie la naissance de la comptabilité patrimoniale. Et il s'avère être le cas du décret 2019 relatif à la présentation du cadre général du plan comptable de l'Etat au Cameroun.

Seule la prise d'effet de cet acte avait été fixée à partir de janvier 2022 pour certaines modalités. C'est-à-dire que la prise d'effet en 2022 du décret de 2019 marque le début d'une application obligatoire de la comptabilité patrimoniale, et son contenu justifie sa prise en compte comme acte de naissance de ce type de comptabilité publique dans notre pays.

2) Contenu de l'acte de naissance de la comptabilité patrimoniale

Le décret n° 2019 / 3199 / PM du 11 septembre 2019 fixant le cadre général de présentation du plan comptable est perçu dans son contenu sur huit dimensions ou chapitres. Le chapitre 1 constitué de quatre articles, détermine l'objet de la comptabilité patrimoniale, son champ d'application, ses sources. L'objet en Droit des actes administratifs désigne généralement la prestation ou la chose que l'acte administratif régit. Cet objet est déterminant puisqu'il renseigne sur la substance même de l'acte. Il est pour un acte administratif, ce que le nom est pour un acte de naissance d'une personne physique. Le champ d'application traduit le domaine d'exercice de l'acte : pour exemple le décret en revu délimite son champ d'application à son article 1, alinéa 3 en ces termes « .il s'applique à l'Etat et aux autres personnes morales de Droit public sous réserve de leur spécificité, à l'instar des établissements publics et des collectivités territoriales décentralisées (CTD). ». Quant aux sources, elles désignent l'ensemble des

règles juridiques et non juridiques, nationales ou internationales dont s'inspirent l'acte en revu.

Le chapitre 2 consacre les principes comptables qui gouvernent la comptabilité publique : ces quinze principes énumérés à l'article 5³¹ du texte, représentent le socle désormais de la comptabilité patrimoniale, c'est-à-dire de la comptabilité générale. En effet l'extension de ces principes à l'importance significative, à l'intangibilité du bilan, à la permanence des méthodes, à la prudence et à la transparence, à la continuité de l'exploitation, témoigne le désir des pouvoirs publics, à s'arrimer aux règles OHADA³² et donc de la comptabilité privée³³, pour qui les règles de la comptabilité publique ne sont pas étrangères. La convergence entre les principes fondamentaux tels la régularité, la sincérité, le principe de l'image fidèle et les autres principes comptables, réside dans l'évaluation de l'information comptable. Il faut tout de même remarquer que des quinze (15) principes consacrés, huit (8) proviennent des IFRS³⁴. C'est aussi dans cet ordre d'idée, que s'est inscrit la directive n°03/11-UEAC-195-CM-22 relative au plan comptable de l'Etat³⁵. Le Cameroun a de ce fait, consacré un ensemble de principes qui lui sont désormais propre en s'inspirant des normes internationales et communautaires. Cette approche vise une certaine convergence des normes comptables entre les membres d'une même communauté. L'article 5 du décret de 2019 des principes comptables, forment le socle du référentiel comptable en définissant des objectifs, des hypothèses, des contraintes, des règles qui gouvernent la tenue de la comptabilité comme l'exige le guide didactique du plan comptable de l'Etat-CEMAC, relatif aux normes comptables applicables aux Etats membres³⁶.

Les chapitres III, IV, V et VI, évoquent les règles, les modalités et les méthodes de comptabilisation de la comptabilité générale. Ainsi, au chapitre III, la nomenclature sommaire ou la présentation des comptes du plan comptable de l'Etat en section une, et les supports comptables en section deux sont de mise. Au regard de cette présentation, l'on peut facilement se rendre à l'évidence de ce que, le plan comptable SYSCOHADA³⁷ a considérablement influencé ce cadre comptable. Des numéros des comptes aux supports comptables, le décret de 2019 a repris non seulement la directive CEMAC mais aussi le plan comptable OHADA. Cette même remarque se fait au chapitre IV des états comptables et financiers, au chapitre V des modalités d'application des amortissements et des provisions, au chapitre VI des règles de valorisation des actifs, des passifs et de détermination des résultats.

Le chapitre VII des liens entre la comptabilité générale et les autres types de comptabilités, consacre deux autres principes comptables notamment le principe de cohérence et le principe de rapprochement contradictoire. Le principe de cohérence est tiré par l'article 49 qui dispose : « la comptabilité générale de l'Etat doit être en cohérence

avec la comptabilité budgétaire, la comptabilité d'analyse des coûts, et la comptabilité des matières, des valeurs et des titres » ; une cohérence entre les comptabilités, matière et générale³⁸, c'est-à-dire entre les données de la comptabilité générale et celles de la comptabilité des matières³⁹. Le principe de rapprochement contradictoire commande que des rapprochements contradictoires périodiques, s'effectuent entre les données de la comptabilité budgétaire et celles de la comptabilité générale⁴⁰, entre les données de la comptabilité matières et celles de la comptabilité générale⁴¹.

Le chapitre VIII des dispositions transitoires et finales énonce l'application immédiate du décret, sous réserve des autres modalités applicables à partir de janvier 2022⁴².

Ce texte de cinquante-cinq (55) articles, est la traduction d'une consécration de la comptabilité patrimoniale au Cameroun. Il met en exergue dans sa conception et dans son contenu, les règles fondamentales d'un acte qui crée et organise une activité comptable. Il est l'émanation de la directive CEMAC relative au plan comptable de l'Etat, dont la valeur ne souffre aucunement de rien.

B) La valeur de l'acte de naissance de la comptabilité patrimoniale en Droit public financier du Cameroun

En Droit, la valeur d'un acte est sa capacité à produire les effets de droit dans un espace déterminé et dans un temps précis ou lorsque cet acte est admis en preuve devant une juridiction et dans ce dernier cas, l'on parlera de la valeur probante : ainsi l'acte de naissance d'une personne physique est la preuve de son existence en droit. Par analogie, le décret de 2019 est la preuve probante de l'existence de la comptabilité patrimoniale au Cameroun. Si cette seconde idée est épuisée dans notre étude, seule subsiste l'idée selon laquelle, la valeur d'un acte juridique est sa capacité à produire les effets de droit dans l'espace et dans le temps. L'espace étant délimitée, comment les effets de droits du décret 2019 se sont déployés dans le temps au Cameroun ? Ce texte a créé des obligations à l'endroit des comptables publics dans l'immédiateté d'une part **(1)** et dans la progressivité d'autre part **(2)**.

1) Une valeur immédiate

Le principe de l'application immédiate de la loi signifie que la loi nouvelle s'applique immédiatement aux effets à venir, c'est-à-dire aux effets postérieurs à sa publication. Ainsi le décret de 2019⁴³ relatif au plan comptable de l'Etat ne pouvait régir en principe que des situations juridiques postérieures à sa publication. Cependant, l'immédiateté dont il question dans notre contexte s'entend de l'échelonnement de l'application du décret en revu. C'est-à-dire qu'elle est l'échelon inférieur dans lequel certaines dispositions devaient être exécutoires contrairement à d'autres. Ce décret, qui présente un caractère d'ordre public en ce sens qu'il établit les normes, les règles et les procédures

relatives à la tenue de la comptabilité patrimoniale, à la production des comptes et des états financiers de l'Etat dont un comptable ne peut se soustraire faute de sanction⁴⁴, a été échelonné dans son applicabilité postérieure. L'article 53 de ce texte, dispose en effet : « *le présent décret est d'application immédiate. Toutefois les dispositions relatives aux principes comptables, aux modalités d'application des amortissements et des provisions, aux états financiers et aux règles de valorisation des actifs et des passifs seront d'application progressive.* ». Ainsi les autres dispositions⁴⁵ non énumérées par cet article constituent la dimension sur laquelle l'exigence d'application immédiate pèse. L'immédiateté dont fait montre le décret de 2019, traduit la volonté de transposition de la directive CEMAC sur le plan comptable dans un chronogramme bien déterminé et à partir de sa publication. Cette technique d'énumération des dispositions applicables immédiatement et progressivement est singulière au Cameroun comparativement au Gabon et à la République centrafricaine. En effet le décret n° 19.093 du 27 mars 2019 portant plan comptable de l'Etat en République Centrafricaine par ses articles 47⁴⁶ et 48⁴⁷, fait l'objet d'une application à trois étapes, sans toutefois énoncé l'immédiateté de certaines dispositions contenues. Il en est de même du décret n°0535/PR/MBCP du 20 octobre 2015 portant plan comptable de l'Etat du Gabon au terme de son article 49⁴⁸. Ces deux Etats, membre de la CEMAC, bien que la transposition de cette directive se soit plus au moins faite plutôt, se sont inscrits dans la progressivité de la mise en œuvre de la comptabilité générale de leurs Etats, principe qui n'a pas échappé non plus au Cameroun. Cette transposition répond à des exigences fondamentales telles, l'accélération de la convergence des économies dans la région CEMAC, le renforcement de l'efficacité, de la sécurité, et de la transparence du système de gestion des finances publiques. C'est dire qu'à partir de 2019 notamment à travers le décret sous revu, le Cameroun s'est lancé dans un processus de mise en œuvre de la comptabilité générale. Les dispositions contenues dans les chapitres I, II et III (*et donc d'application immédiate*) ont opérationnalisés les comptes publics durant la période d'entre septembre 2019 et janvier 2022 ; Les autres dispositions devant attendre 2022.

2) Une valeur progressive

En général, une valeur est progressive lorsqu'elle croît avec l'usure du temps. C'est en effet, ce qui relève du décret de 2019 lorsqu'il énonce que d'autres dispositions seront d'application progressive et ne seront rendus obligatoire qu'à partir du 1^{er} janvier 2022⁴⁹. Dans un contexte d'implémentation des directives du cadre harmonisé de gestion des finances publiques (GFP) en zone CEMAC, la comptabilité patrimoniale consacré en 2019, nécessitait entre autres, en vue de la constitution d'un bilan d'ouverture, le recensement et l'intégration des immobilisations acquises à partir de 2019 et avant

pour constituer un inventaire général de base⁵⁰. Le directeur de la comptabilité publique dans son allocution lors de la cérémonie de lancement du budget 2022 le 06 janvier 2022 à Garoua, a rassuré de l'avancement desdits travaux : « *les participations de l'Etat déjà recensées, évaluées et intégrées dans les comptes de l'Etat, ont été achevées en 2020 ; les travaux de recensement et classement et intégration de l'ensemble des dettes financières de l'Etat en collaboration avec le MINEPAT⁵¹ et la CAA⁵² sont en cours de finalisation ; les travaux de recensement, évaluation et intégration des immeubles (bâtiments et terrains) lancés pour le département du Mfoundi. La même activité sera étendue progressivement aux autres départements selon le chronogramme défini. Pour la prise en charge comptable des travaux d'inventaire dans le calendrier comptable, le directeur se propose la création et l'opérationnalisation des comités d'inventaire en vue de la clôture de l'exercice budgétaire et comptable, lesquels travaux permettront la comptabilisation des amortissements, des charges à payer, des provisions et la production des états financiers annuels à l'échelle nationale constitué du bilan de l'Etat, du compte de résultat de l'Etat, du tableau de flux de trésorerie et de l'état annexé de l'Etat⁵³ ». Cette progressivité s'est aussi illustré par l'arrêté n°0000002/MINFI du 03 janvier 2022⁵⁴ qui fixe par catégorie d'immobilisation, la durée de vie des biens publics ainsi que leur taux d'amortissement.*

La progressivité dans la mise en œuvre de la comptabilité patrimoniale n'est pas particulière au Cameroun : l'article 49 du plan comptable Tchadien⁵⁵ dispose « les dispositions du présent décret sont mises en application progressivement suivant les dispositions de la loi organique relative aux lois des finances. Des textes réglementaires ultérieurs préciseront les délais de mise en œuvre du présent décret ». Il en est de même avec le plan comptable de l'Etat centrafricain⁵⁶ et Gabonais⁵⁷. Toutefois le texte relatif au plan comptable du Gabon et du Tchad ne définit ni le chronogramme, ni l'échéance dans la mise en œuvre de la comptabilité générale dans ces Etats comme l'ont fait le Cameroun et la Centrafrique. **Tout semble indiquer de ce fait les difficultés de sa mise en œuvre par le rallongement prolongé et l'élasticité des délais.** Pourtant, l'article 47 de la directive CEMAC⁵⁸ fixe le délai laissé aux Etats membres en vue de la transposition dans le droit national à huit ans à compter de la date de la publication de la directive. Même si elle évoque par ailleurs l'hypothèse où certains Etats éprouveraient des difficultés de mise en œuvre, qu'il leur soit accordé un délai supplémentaire de deux ans et la directive a été signée le 19 décembre 2011. C'est dire que le Cameroun, par l'acte de naissance de la comptabilité patrimoniale ou générale qu'est le décret 2019 relatif au plan comptable de l'Etat, reste dans les délais en consacrant l'obligation d'application de la comptabilité générale au 1^{er} janvier 2022. Une avancée significative par rapport aux autres Etats de la CEMAC. Ainsi la législation a cédé le pas à

l'application. Les prochaines réflexions seront certainement sur l'applicabilité de ce texte fondateur.

II) Les enjeux de la naissance de la comptabilité patrimoniale au Cameroun

Le dictionnaire Larousse définit l'enjeu comme une somme d'argent ou objet que l'on risque dans une partie de jeu et qui revient au gagnant ; l'enjeu est aussi perçu comme ce qu'on peut gagner ou perdre dans une entreprise⁵⁹. La comptabilité patrimoniale de l'Etat qui s'inscrit désormais dans la logique de l'entreprise⁶⁰, trouve tout son sens lorsqu'on peut s'interroger sur l'enjeu ou les enjeux de sa naissance dans un Etat, l'enjeu étant le profit à tirer. La naissance de la comptabilité patrimoniale au Cameroun présente à la fois des enjeux juridiques (A) et des enjeux comptables (B).

A) Les enjeux juridiques

Le contexte réglementaire sur la gestion patrimoniale de l'Etat depuis 2007, a connu des soubresauts avec la réforme de la comptabilité matières⁶¹, partie intégrante de la comptabilité patrimoniale⁶². L'arbitraire s'y est installé depuis lors dans la gestion des biens mobiliers et immobiliers de l'Etat⁶³. L'avènement d'une comptabilité patrimoniale au Cameroun contribue à la clarification des règles, des normes et des principes de tenue de la comptabilité patrimoniale (1), dans le but de la fiabilisation de l'information comptable (2).

1) La clarification des règles de tenue de la comptabilité patrimoniale

Du latin *clarificare*, clarifier c'est rendre plus clair⁶⁴. La clarification des règles gouvernant la comptabilité patrimoniale au Cameroun trouve son fondement dans le guide didactique de la directive CEMAC relative au plan comptable de l'Etat. En effet, ce guide est partie intégrante d'un ensemble de directives⁶⁵ adoptées en 2011 dans le but d'améliorer la qualité technique et juridique de la comptabilité publique ainsi que la convergence des principes comptables des Etats de l'Afrique centrale vers un objectif comptable commun. Ces directives visaient également de mettre les dispositions contenues en conformité avec les bonnes pratiques et normes internationales et en tenant compte des réalités des pays de la communauté⁶⁶. Ainsi, avec la transposition de la Directive relative aux lois de finances par la loi n°2018/012 du 12 juillet 2018⁶⁷, loi qui précède le décret de 2019 en revu, l'on pouvait facilement se rendre à l'évidence que les règles de tenue de la comptabilité patrimoniale n'étaient pas assez claires pour permettre l'exercice de ce type de comptabilité⁶⁸. Le décret de 2019, a résorbé ce déficit : autant ce texte énumère les principes et les supports comptables, les états comptables et financiers en les expliquant, autant les modalités d'application des amortissements⁶⁹ et des provisions⁷⁰, les règles de valorisation des actifs, des passifs et de détermination du résultat, sont établies. Il est d'autant plus clair lorsqu'il indique que : la comptabilité générale de

l'Etat s'inspire des normes et des principes de l'OHADA⁷¹, pour nous semble-t-il, indiquer qu'en cas de silence de ce règlement, on peut se référer au plan comptable du SYSCOHADA⁷². Il fixe également les règles qui régissent les liens entre les différentes comptabilités de l'Etat⁷³. Cet ensemble de règles et de clarifications des principes, qui gouvernent la comptabilité patrimoniale vise la fiabilité de l'information comptable.

2) La fiabilisation de l'information comptable

Le principal enjeu de la naissance de la comptabilité patrimoniale, est la fiabilisation de l'information comptable⁷⁴. L'information comptable étant perçue comme l'ensemble des données produites contenues dans des supports (numérique ou physique) qui visent à renseigner une situation gestionnaire dans le respect des règles établies⁷⁵. Généralement, fiabiliser, c'est rendre fiable, rendre pérenne une situation à laquelle on peut se fier sur le long terme. Dans cette étude nous percevons, la fiabilisation comme un processus, qui visent la garantie d'une comptabilité patrimoniale fiable, c'est-à-dire d'une comptabilité à laquelle, on peut se fier. Des principes comptables énoncés dans le décret de 2019⁷⁶, le principe de régularité⁷⁷, le principe de sincérité⁷⁸ et le principe de l'image fidèle⁷⁹, peuvent répondre à la question de savoir quels sont les principes comptables qui garantissent la fiabilisation de l'information comptable ? Non pas parce que les autres principes n'y contribuent pas, mais à cause de la prééminence de ces trois principes. Cette prééminence s'observe par exemple à travers l'exigence d'observance des règles établies par les autres principes consacrés et de la bonne tenue des documents comptables, source d'information. La sanction conforte cette prééminence à travers notamment la loi n° 2003/005 du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la chambre des comptes de la Cour Suprême, qui régit un régime de sanction applicable à tout comptable qui enfreint ces différents principes⁸⁰. L'amende est la principale sanction sans préjudices des poursuites pénales. Deux voies de recours sont ouvertes contre les arrêts de la chambre des comptes : l'annulation et la révision⁸¹. C'est donc la chambre des comptes de la cour suprême qui juge les comptes des comptables et qui prononce la fiabilité ou non d'un compte public. **La fiabilisation est donc le processus qui va de l'exigence du respect des principes à la certification⁸² d'un compte public par la chambre des comptes. Autrement dit, la certification matérialise la présomption de fiabilité de l'information comptable.** Cet enjeu a tout son importance du fait qu'il vise un objectif aussi perçue comme un principe comptable : le principe de la transparence⁸³.

C'est dire que le profit juridique à tirer de la naissance de la comptabilité patrimoniale au Cameroun a deux dimensions : la clarification des règles de tenue de la comptabilité qui rend aisé l'exercice de cette activité et l'encadrement de

l'information comptable par des principes qui visent la fiabilité du compte général de l'Etat⁸⁴. La comptabilité patrimoniale est l'une des tâches difficiles du comptable public, qui suscite chaque jour et dans presque toutes les sociétés humaines une inspiration de confiance et une essence avancée de probité. Bernard GOURNAY dans son introduction à la science administrative précisait que : « la règle de la comptabilité publique classique était inspirée par deux soucis fondamentaux : la sauvegarde des deniers publics et le respect des décisions de l'autorité budgétaire ». Or, pour opposer une règle juridique à un tiers, il faut se rassurer de sa clarté, c'est-à-dire qu'elle soit insusceptible d'être opaque, suffisamment expliquée pour permettre à la sanction d'être la plus objective possible. Quant à la sauvegarde des deniers, elle a un langage qui lui est propre, la technique comptable, c'est-à-dire un ensemble d'opération d'acquisition et de mouvement des valeurs, mobilières et immobilières, permanentes et ponctuelles, dont le but est la détermination de la masse globale des deniers de l'Etat, des collectivités et des établissements publics. On comprend finalement qu'autant la naissance de la comptabilité patrimoniale présente des enjeux juridiques, autant elle présente des enjeux comptables.

B) Les enjeux comptables

Les enjeux comptables sont, nationaux et communautaires. Au niveau national, le décret de transposition de la directive relative au plan comptable prescrit la cohérence, modalité d'autocontrôle du comptable public. Cette exigence de cohérence, entre les données de la comptabilité patrimoniale et celles des autres types de comptabilité publiques, est consacrée sur le plan national et communautaire **(1)**. L'objet poursuivi étant dans la sous-région de l'Afrique centrale, la convergence des règles de comptabilité publique, enjeu majeur d'intégration des pays de la CEMAC **(2)**.

1) La cohérence des données entre la comptabilité patrimoniale et les autres types de comptabilité publique

Les principes comptables permettent de garantir la cohérence et la fiabilité de l'information comptable. Généralement la cohérence notamment en linguistique, est perçue entre autre comme un moyen présentant un lien de pertinence entre deux ou plusieurs énoncés formant un même discours ; autrement dit, la cohérence est le lien logique qui unit deux ou plusieurs matières. En comptabilité patrimoniale du Cameroun, cette cohérence est un principe **(a)** assortie d'une exception **(b)**

a) Le principe

L'article 49 du décret 2019 énonce que « la comptabilité générale doit être en cohérence avec la comptabilité budgétaire, la comptabilité d'analyse des coûts et la comptabilité des matières, des valeurs et des titres ». La cohérence⁸⁵ entre ces différentes comptabilités s'oppose comme enjeu principal. Par

cohérence entre les comptabilités de l'Etat, on entend la concordance dans laquelle les données s'imbriquent logiquement, entre les données produites par la comptabilité des matières et celles de la comptabilité générale et entre les données de la comptabilité budgétaire et celles de la comptabilité générale. La comptabilité d'analyse des coûts étant alimentée par les résultats de la comptabilité générale⁸⁶. Cette cohérence se vérifie à travers des rapprochements contradictoires périodiques entre les données de la comptabilité générale et celles de la comptabilité des matières, des valeurs et des titres⁸⁷ et entre les données de la comptabilité générale et celles de la comptabilité budgétaire⁸⁸. Elle s'étend à l'article 15 qui dispose « le principe de l'intangibilité impose que le bilan détaillé d'ouverture d'un exercice corresponde exactement au bilan détaillé de clôture de l'exercice précédent ». Cette concordance des données est bénéfique à plusieurs titres :

- elle permet le contrôle du comptable à travers la donnée produite notamment par le rapprochement contradictoire de deux comptabilités.
- Elle sert de boussole pour la constatation des erreurs matérielles pouvant engagées la responsabilité du comptable.
- Elle permet une lisibilité plus accentuée du patrimoine public par l'organe de certification notamment la chambre des comptes de la cour suprême.
- Elle permet une évaluation objective des politiques publiques relatives aux finances publiques de l'Etat.

Cependant, les discordances pouvant se constater n'insinuent pas forcément des erreurs, ni l'illisibilité d'où l'exception à l'article 49 du décret relatif au plan comptable de l'Etat.

b) L'exception

L'article 50, alinéa 3 dispose : « les discordances constatées entre les données de la comptabilité budgétaire et celles de la comptabilité générale se justifient par le principe de la constatation des droits et des obligations et par l'existence des produits et des charges budgétaires⁸⁹. En effet le principe de la constatation des droits et des obligations suppose que « les recettes soient enregistrées au vu des titres de perception ou de contrats pour les opérations fondées sur le système d'émission de titre. Les droits sont alors constatés au moment de la prise en charge comptable du titre de perception. Les recettes encaissées sans émission préalable de titres de perception au moment de leur déclaration ou au moment de leur versement. Toutefois l'ensemble des recettes perçu au comptant doit faire l'objet de l'émission de titre de régulation⁹⁰ ». Pour ce qui est des dépenses, « les dépenses engagées sont enregistrées en comptabilité générale au moment de la liquidation⁹¹. Celles relatives aux dépenses sans ordonnancement préalable sont enregistrées au moment du paiement. Elles doivent faire l'objet d'émission d'ordonnances ou de mandat de

régularisation (.)⁹² ». C'est donc des titres en régularisation à émettre, ou émis et non encore pris en charge, qui peuvent créer des écarts entre les données de la comptabilité budgétaire et celles de la comptabilité patrimoniale à un moment donné de l'exercice budgétaire. Il en est également de l'existence des produits et de charges non budgétaires, qui entrent/sortent dans le patrimoine directement sans faire l'objet d'une comptabilité budgétaire requise. Ainsi, le tableau de passage entre le résultat budgétaire et le résultat patrimonial produit en fin d'exercice explique les écarts entre les données de la comptabilité budgétaire et celles de la comptabilité patrimoniale, comme le précise l'alinéa 4 de l'article 50 du décret 2019/3199/PM du 11 septembre 2019 fixant le cadre général de présentation du plan comptable de l'Etat au Cameroun.

La teneur de ces articles montre l'effort essentiel d'expliquer rigoureusement ce que signifie la comptabilité générale dans un contexte juridique même si les enjeux comptables sont prééminents. En droit ligne avec la directive CEMAC, le décret de 2019 au Cameroun est plus édifiant comparativement à la transposition de cette directive dans d'autres Etats de la zone.

Certains membres de la CEMAC ont transposé cette directive dont s'inspire le décret de 2019, notamment le Tchad, le Gabon, la République Centrafricaine sans être exhaustif, avec beaucoup d'imprécisions qui pourront être source plus tard, de beaucoup de difficultés dans la mise en œuvre effective. Parfois cette directive a été reprise *mutatis mutandis* et dont inadaptée au contexte national, parfois l'applicabilité a été évoqué sans échéance précis même si la substance est souvent restée. Les Etats de la CEMAC convergent néanmoins vers un même objectif. Cette convergence des règles de comptabilité patrimoniale facilite la surveillance multilatérale qu'ils se sont institués, s'ouvrant de ce fait vers un enjeu communautaire.

2) Enjeux de convergence des techniques comptables

La convergence des politiques budgétaires dans la sous-région « Afrique centrale » à travers la transposition de la directive relative au plan comptable de l'Etat « est clairement apparue comme l'une des voies à suivre en vue du renforcement de l'intégration économique des pays de la CEMAC⁹³ ». Ces Etats, à l'instar du Tchad, du Gabon, du Cameroun ou de la RCA pour ne citer que ceux-là, se sont attelés à promouvoir l'harmonisation des règles et des techniques comptables dans le but de renforcer les relations d'intégration de la sous-région. Il s'agit désormais d'une économie fondée sur la donnée qui favorise la surveillance multilatérale des pays de la zone. En effet, à travers des indices comme le solde budgétaire de base en fin de période, la différence entre les recettes totales hors dons et les dépenses

totales hors investissements, l'autorité de surveillance⁹⁴ met en exergue le taux d'endettement public extérieur⁹⁵ dont l'objectif est de contrôler à terme le problème d'endettement des Etats membre. Il faut tout aussi comprendre que ces pratiques ne sont pas singulières à la CEMAC. Les Etats de l'Afrique de l'ouest ont précédé ceux de la CEMAC. L'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA⁹⁶) à partir de 1998⁹⁷ jusqu'aux années 2009⁹⁸, a adopté le même référentiel de la réforme des finances publiques dans sa zone. Le décret n° 2020-27 portant plan comptable de l'Etat du Sénégal est édifiant à cet égard. En effet, il est plus remarquable de constater qu'il existe une disposition commune à tous ces actes réglementaires dont la teneur est la suivante : « la comptabilité générale de l'Etat s'inspire des normes internationales et des principes du système SYSCOHADA/SYSCOA⁹⁹ »¹⁰⁰. Cette uniformisation, voire ce processus d'universalisation des techniques comptables publiques trouve son origine dans les accords consentis avec les institutions de Breton Wood, notamment le FMI et la Banque mondiale. Cela est d'autant plus édifiant, que d'autres législations ont explicitement indiqué le manuel statistique du FMI et les normes IPSAS¹⁰¹. L'harmonisation des normes et techniques comptables, sur le plan sous régional, régional et international, se pose de ce fait comme un enjeu déterminant. **Elle vise non seulement la maîtrise des techniques communes de comptabilité générale, mais aussi, constitue un moyen de contrôle de l'action publique.**

C'est dire qu'une comptabilité naissante, à des allures d'envergures comme la nôtre, ne devra en aucun cas se lasser d'intégrer toutes dispositions nécessaires ou toute contribution, à l'effet d'améliorer sa mise en œuvre future.

La naissance d'une comptabilité générale, empreinte d'une normativité progressive dans le système de gestion des finances publiques camerounais, est un pas non négligeable parce que présentant plusieurs enjeux. Un enjeu juridique, dans le sens où la nouvelle réglementation en matière comptable est renforcée par des principes et des règles qui visent la rationalisation de la gestion publique. Un enjeu comptable parce que la comptabilité serait à la base de toute idée de production que ce soit dans l'évaluation des politiques publiques mais aussi dans la recherche de la rentabilité : sans une vue globale du patrimoine d'un agent économique, il se dirige obligatoirement dans l'incertain et faillira tôt ou tard pour n'avoir pas su s'adapter aux exigences de la vie moderne. Un enjeu politique, parce que renforçant le principe de la reddition des comptes, liée au principe de consentement à l'impôt pour la consolidation d'une démocratie plus apaisée. D'un point de vue spatial, ces enjeux sont à la fois internationaux, communautaires et nationaux. Aucun Etat, ne pouvant fonctionner en vase clos dans un environnement dynamique et planétaire. C'est-à-dire qu'elle présente

aussi un enjeu social. Ainsi, plus que l'introduction des nouvelles techniques dans la comptabilité de l'Etat, l'adaptation aux nouvelles exigences de bonne gouvernance dépend aussi de la place qu'accordent les pouvoirs publics d'un Etat à leur patrimoine.

Conclusion

La réflexion sur les questions de Finances Publiques est au centre de préoccupations de l'Etat du Cameroun. Le processus de modernisation des pratiques budgétaires connaît un essor relativement remarquable face à des transformations majeures de l'environnement et des nouvelles approches du management public. Ces approches sont de plus en plus mises en œuvre en vue d'améliorer la performance et la qualité du service public de l'Etat. La naissance au Cameroun de la comptabilité patrimoniale marque l'adhésion à une politique comptable qui se veut globale, régulière, sincère et susceptible de fournir une image fidèle du patrimoine. Le Cameroun s'était fixé comme échéance dans l'application des dispositions complètes de la comptabilité patrimoniale le 1^{er} janvier 2022. Il était donc normal que cette date soit retenue comme sa date de naissance même si, l'acte qui définit clairement son objet et les autres modalités d'exercice date de 2019. Le contenu de ce règlement est édifiant à plusieurs égards : d'une part, l'autorité signataire de ce décret qui est le premier ministre (chef du Gouvernement) , témoigne de l'importance qu'accorde la République du Cameroun à la transposition de cette directive CEMAC ; d'autre part, ce règlement défini, et l'objet, et les principes de base d'une comptabilité patrimoniale savamment pensée, et en accord avec les normes internationales requises. La valeur de cet acte administratif, c'est-à-dire les effets qu'a produit ce règlement sont soit immédiats, soit progressifs : c'est d'ailleurs la raison pour laquelle d'autres dispositions contenues dans ce texte étaient d'application immédiate, c'est-à-dire à partir de 2019 et d'autres différées au 1^{er} janvier 2022. Cette naissance présente des enjeux forts intéressants mais qui laissent poser la question de sa mise en œuvre : Étant donné que c'est la mission qui justifie le statut, on est tenté de croire à l'implication de l'ordonnateur dans les attributions du comptable public d'antan. Ne serait-il pas urgent de ré-cerner les attributions du comptable public de celles de l'ordonnateur ? De redéfinir les responsabilités de ces intervenants quant à la qualité des informations ? Le comptable public ne semble-t-il pas plus contrôleur que comptable au sens privé du terme ? Autant de questions qui contribueront à la viabilité d'une comptabilité patrimoniale dans nos institutions.

¹ R. Guillien et J. Vincent, Lexique des termes juridiques, 14^e édition, Dalloz, p.387

² L'aptitude à être titulaire des droits et des devoirs.

³ R. Guillien et J. Vincent, Lexique des termes juridiques, op.cit. p.12

⁴ Le patrimoine public est constitué du patrimoine de l'Etat, des collectivités territoriales décentralisées et des établissements publics au Cameroun.

⁵ La comptabilité publique est l'ensemble des règles fixant la tenue des comptes de l'Etat, des collectivités territoriales, et des établissements publics soumis à ses règles ; Elle est également perçue comme l'ensemble des règles déterminant les obligations et la responsabilité des ordonnateurs et des comptables publics, ainsi que les règles d'exécution des recettes non fiscales et des dépenses des personnes publiques d'après R. Guillien et J. Vincent, Lexique des termes juridiques, op.cit. p.130

⁶ Michel Bouvier dans son propos liminaire lors d'un colloque sur l'évolution du rôle du parlement dans le processus budgétaire remarquait fort bien que : « L'Histoire a montré à plusieurs reprises que les finances publiques jouaient un rôle majeur dans les transformations en profondeur, voire même les révolutions qu'ont pu connaître les sociétés ; c'est dans ces moments-là en effet qu'il apparaît de la manière la plus évidente qu'elles représentent non seulement un facteur essentiel de changement mais également une grille de lecture de première qualité de ces changements ».

⁷ La transparence budgétaire étant perçue comme le fait de faire pleinement connaître, en temps opportun et de façon systématique l'ensemble des informations budgétaires d'après l'OCDE. Le FMI dans son manuel sur la transparence notamment à la page 1, indique par ailleurs que la transparence des finances publiques exige une information exhaustive et fiable sur les activités passées, présentes et futures des administrations publiques pour contribuer à la prise de décision des politiques économiques et améliorer la qualité de ces décisions ; elle contribue également à mettre en lumière les risques qui peuvent peser sur les perspectives budgétaires et peut ainsi favoriser une réaction plus rapide et mieux adaptée à l'évolution des conditions économiques et réduire du coup l'incidence et la gravité des crises ; elle permet également à la société d'obtenir les informations dont elle a besoin pour veiller à ce que les autorités répondent de leur choix. De même les administrations publiques plus transparentes bénéficient également d'un meilleur accès aux marchés de capitaux internationaux.

⁸ David Samuel BANOUN dans son ouvrage, la gestion du patrimoine de l'Etat en République Unie du Cameroun, publié aux éditions CLE-Yaoundé en 1980, indique sur sa quatrième de couverture, que la gestion du patrimoine de l'Etat est une vieille technique pratiquée au Cameroun depuis 1934 et qu'elle paraît nouvelle à cause des réformes successives qu'elle subit (...).

⁹ Elle abroge l'ordonnance n°62/OF/4 du 7 février 1962 réglant le mode de présentation, les conditions d'exécution du budget de la république fédérale du Cameroun, de ses recettes, de ses dépenses et de toutes les opérations s'y rattachant. Selon cette loi, le budget de l'Etat est élaboré et exécuté dans le cadre des programmes traduisant les politiques publiques auxquelles sont associées des objectifs assorties d'indicateurs de résultats. Ce nouveau paradigme marque la rupture avec la gestion axée essentiellement sur l'allocation des moyens et le contrôle de la régularité.

¹⁰ Art 105 « (1) la comptabilité générale de l'Etat a pour objet de décrire le patrimoine général de l'Etat et son évolution (2) elle est fondé sur le principe de la constatation des droits et des obligations.... »

¹¹ Art 104 « l'organisation de la comptabilité générale de l'Etat est fondée sur les principes suivants : le déconcentration de la comptabilité générale, en vue de la rapprocher du fait générateur et des ordonnateurs ainsi que leur service gestionnaire ; l'inscription au bilan de l'Etat, de tous les flux de gestion portant

sur les actifs non financiers , les dette et créances, en vue de la connaissance du patrimoine public et partant de la capacité de l'Etat à faire face à ses engagements. Art 107 « (1) la comptabilité générale tenue par les comptables publics retrace : les opérations budgétaires ; les opérations de trésorerie et de financement ; les opérations faites avec les tiers et les opérations d'attente et de régularisation ; le mouvement du patrimoine et des valeurs ; les flux de gestion interne : amortissement, provisions, produits et charge rattachés. (2) elle est organisée de façon à dégager des situations et des résultats en cours d'année et en fin de gestion... Art108 « (1) à la fin de chaque année...(6) la juridiction des comptes....situation financière de l'Etat.

¹² Notamment l'article 53 du décret n° 2019/3199/PM du 11 septembre 2019 fixant le cadre général de présentation du plan comptable l'Etat.

¹³ Notamment les Directives n° 02/11-UEAC-190-CM-22 relative au Règlement général de la comptabilité Publique et son guide didactique, n° 03/11-UEAC-190-CM-22 relative au plan comptable de l'Etat et son guide didactique. La communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale(CEMAC) est composée de six Etats : le Cameroun, le Congo, le Gabon, la Guinée Equatoriale, le Tchad et la République Centrafricaine.

¹⁴ Notamment la banque mondiale et le fond monétaire international, principaux bailleurs de fonds du Cameroun.

¹⁵ Bachelard pour qui, le fait scientifique est conquis sur les préjugés, construit par la raison, constaté par les faits.

¹⁶ R. Guillien et J. Vincent, Lexique des termes juridiques, op.cit. p.10

¹⁷ Régime financier de l'Etat, op.cit.

¹⁸ Les lois n°2018/011 du 12 juillet 2018 portant code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques au Cameroun ; n°2018/012 du 12 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publique.

¹⁹ Décret n°2019/3199/PM du 11 septembre 2019 fixant le cadre général de présentation du plan comptable de l'Etat ; décret n°2019/3187/PM du 09 septembre 2019 fixant le cadre général de présentation de la nomenclature budgétaire de l'Etat ; décret n°2019/3186/PM du 09 septembre 2019 fixant le cadre de présentation du tableau des opérations financière de l'Etat (TOFE)...

²⁰ Notamment le décret n° 2020/375 du 07 juillet 2020 portant règlement général de la comptabilité publique.

²¹ Art.65 LRFE 2007, « les modalités d'application des articles 60 à 64 sont précisées par décret portant règlement de la comptabilité publique ».

²² Décret n°2013/160 du 15 mai 2013 portant règlement général de la comptabilité publique au Cameroun.

²³ Notamment à l'article 121 alinéa 2 « les modalités de la comptabilité patrimoniale sont fixées par une instruction du ministre chargé des finances ».

²⁴ Cet article dispose en substance « (2)...il définit les normes, les principes et les règles relatives à la tenue de la comptabilité générale de l'Etat et détermine les modalités de sa mise en œuvre en vue de la production des états financiers y relatifs. (3) il s'applique à l'Etat et aux autres personnes de droit public sous réserve de leur spécificité, à l'instar des établissements publics et des collectivités territoriales décentralisées (CTD) ».

²⁵ Notamment le décret n°2020/ 375 du 07 juillet 2020 portant règlement général de la comptabilité publique.

²⁶ Art. 183 - 186 du décret 2019, op.cit

²⁷ Art. 147 - 150 du décret 2019, op.cit

²⁸ Art. 104 - 108 du décret 2019, op.cit

²⁹ L'article 53 dispose en effet que « le présent décret est d'application immédiate. Toutefois les dispositions relatives aux

principes comptables, aux modalités d'application des amortissements et des provisions, aux états financiers et aux règles de valorisation des actifs et des passifs seront d'application progressive et seront rendu obligatoires à partir du 1^{er} janvier 2022.

³⁰ Notamment le premier ministre, chef du gouvernement, qui chargé de l'application de la politique définie par le président de la République d'après la constitution camerounaise

³¹ Notamment le principe de l'arrêté périodique des écritures, des comptes et états financiers ; le principe de la constatation des droits et des obligations ; le principe de la partie double ; le principe de transparence ; le principe de permanence dans la terminologie et dans les méthodes ; les principes de sécurité, de pérennité et d'irréversibilité de l'information comptable ; le principe de la continuité de l'exploitation ; le principe de prudence ; le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture ; le principe de régularité ; le principe de sincérité ; le principe de l'image fidèle et le principe de l'importance significative.

³² Organisation pour l'Harmonisation du Droit des Affaires en Afrique

³³ Même s'il reste constant que la comptabilité privée ne poursuit pas le même objectif que la comptabilité publique ; que le comptable privé est dans une situation hiérarchique avec son ou ses gestionnaires tandis que le comptable public est gratifié du sacrosaint principe de la séparation de l'ordonnateur et du comptable.

³⁴ IFRS (international Financial reporting standards) : référentiel comptable international

³⁵ Notamment à son article 5

³⁶ Guide didactique relatif au plan comptable CEMAC, p.15

³⁷ Système comptable OHADA

³⁸ Art. 51, alinéa 3, décret 2019 fixant le cadre général de présentation du plan comptable de l'Etat

³⁹ Art 52 alinéa 3, op.cit.

⁴⁰ Art 50 alinéa 2, op.cit.

⁴¹ Art 51 alinéa 2, op.cit

⁴² Art 53, op.cit

⁴³ Bien que n'étant pas une loi, est assimilée du fait de la théorie de la hiérarchie des normes juridiques de Hans Kelsen qui commande pour toute règle juridique inférieure d'être conforme à toute règle supérieure. Et donc le décret qui est un règlement est, et doit être conforme à la loi qui lui directement supérieure.

⁴⁴ Le régime financier de 2018 notamment à l'article 89 alinéa 1 dispose « sans préjudice des sanctions infligées par d'autres juridictions, les fautes de gestion sont sanctionnées, notamment par des amendes par la juridiction des comptes » ; l'article 90 énonce que « chaque année les comptables publics rendent compte à la juridiction des comptes de la bonne tenue de leur écritures et de la bonne conservation des fonds et valeurs ; dans l'hypothèse où cette reddition des comptes ferait apparaître des irrégularités ou des insuffisances de fonds, la juridiction des comptes, après avoir entendu le comptable intéressé, prend un arrêt qui fixe le montant que le comptable devra payer à l'Etat ou à l'administration publique concernée, en tenant compte du montant du préjudice subi par la collectivité ainsi que des circonstances de l'infraction » nonobstant les poursuites judiciaires. Au terme de la loi n°97/049 du 5 mars 1997 portant organisation et fonctionnement du conseil de discipline budgétaire et financière à son article 1^{er}, on relève également que le conseil de discipline budgétaire et financière est chargé de la sanction des responsabilités des ordonnateurs et gestionnaires des crédits publics et des entreprises publiques : à ce titre, il sanctionne les irrégularités et les fautes de gestion commises par les ordonnateurs et gestionnaires des crédits de l'Etat, des

collectivités territoriales décentralisées, des entreprises et des organismes publics et toute autre personne agissant en cette qualité (...).

⁴⁵ Notamment le chapitre I des dispositions générales et le chapitre III du cadre comptable.

⁴⁶ Il dispose en substance que « l'application des dispositions relatives aux chapitre I, II, IV, V du présent décret est prévue pour compter du 31 décembre 2021. En outre, l'application intégrale des règles et procédures découlant du principe de la constatation des droits et obligations régissant la comptabilité générale de l'Etat est prévue pour compter du 31 décembre 2024.

⁴⁷ Le présent décret qui abroge toutes dispositions antérieures et qui prend effet à compter du 02 janvier 2019 (...)

⁴⁸ L'article 49 de ce décret dispose : « des textes réglementaires détermine en tant que de besoin les dispositions de toute nature nécessaires à l'application du présent décret ».

⁴⁹ Art. 53 du décret 2019, op. cit.

⁵⁰ Bien que ce ne soit pas énoncé explicitement dans le texte, cet inventaire devait contenir également les éléments du patrimoine de l'Etat acquis avant 2019.

⁵¹ Ministère de l'Economie, de la Planification et de l'Aménagement du Territoire.

⁵² Caisse Autonome d'Amortissement.

⁵³ Extrait de l'allocution du directeur de la comptabilité publique M. BASAHAG Achile Nestor, lors de la cérémonie de lancement du budget de l'Etat et des autres entités publique pour l'exercice 2022 à Garoua le 5 janvier 2022.

⁵⁴ Arrêté fixant la durée de vie et le taux d'amortissement des biens immobiliers de l'Etat, des collectivités territoriales décentralisées et des établissements publics dans le cadre de la mise en œuvre de la comptabilité patrimoniale.

⁵⁵ Notamment le décret n°321/PR/PM/MFB/2016 portant plan comptable de l'Etat.

⁵⁶ Décret du 27 mars 2019 donc l'article 47 dispose « l'application des dispositions relative aux chapitre I, II, IV, V et VI du présent décret est prévue pour compter du 31 décembre 2021. En outre l'application intégrale des règles et procédures découlant du principe de la constatation des droits et obligations régissant la comptabilité générale de l'Etat est prévue pour compter du 31 décembre 2024 »

⁵⁷ L'article 49 du décret n° 0535/PR/MBCP du 20 octobre 2015 portant plan comptable de l'Etat énonce que « des textes réglementaires déterminent, en tant que de besoin, les dispositions de toute nature nécessaires à l'application du présent décret ».

⁵⁸ « Les dispositions de cette directive devront être transposées dans le droit national des Etats-membres dans les vingt-quatre mois de la publication de la directive. Ces règles de droit nationales pourront prévoir un délai de huit ans pour l'application des dispositions relative aux chapitre I, II, IV, V et VI de la présente directive. En outre, les Etats qui le souhaitent dispose d'un délai supplémentaire de deux (2) ans pour l'application intégrale des règles et procédures découlant du principe de constatation des droits et obligations régissant la comptabilité générale telle que définie à l'article 77 du règlement général sur la comptabilité publique ».

⁵⁹ Le petit Larousse, op.cit. p.364

⁶⁰ En effet l'article 3 du décret 2019 relatif au cadre de présentation du plan comptable de l'Etat du Cameroun dispose « la comptabilité générale de l'Etat s'inspire des normes internationales et des principes du système comptable de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des affaires(OHADA)... »

⁶¹ Le statut de comptable public a été retiré à tous ces agents publics qui exerçaient le rôle de comptable matières dans les administrations publiques et parapubliques, dans le but de rendre plus responsable les ordonnateurs par le régime financier de 2007. Ce texte de réforme, bien que présentant certains avantages, a également présenté des inconvénients considérables : La loi 2007 portant régime financier de l'Etat disposait notamment à l'article 51 alinéa 4 que : « l'ordonnateur désigne un ou plusieurs agents pour les opérations de comptabilité matières. Ceux-ci sont astreints, sous l'autorité de l'ordonnateur, à la production d'un compte matières ». Cet article donnait de ce fait, la latitude aux ordonnateurs de mettre ou de démettre les fonctions d'un agent public chargé de la comptable matières dans un contexte de corruption et de détournement des fonds publics.

⁶² Notamment parce que l'article 78 de la loi 2018 relative au régime financier énonce que « la comptabilité des matières, valeurs et titres, est une comptabilité d'inventaire permanent ayant pour objet la description des existants, des biens mobiliers et immobiliers, des stocks et des valeurs inactives autres que les deniers et archives administratives appartenant à l'Etat »

⁶³ En effet la latitude laissée à l'ordonnateur pour la désignation d'un ou de plusieurs comptables matières dans ses services, a ouvert aux prévaricateurs de la fortune publique, libre champs pour choisir avec qui détourner les biens publics. Dans certains services déconcentrés de l'Etat, on assiste désormais, après affectation ou départ à la retraite de certains ordonnateurs, à un déménagement des biens mobiliers de l'Etat pour leur domicile. Cela est dû au fait que le comptable matière du service, est parfois désigné parmi les membres de la famille ou tient des affinités par lesquelles, il lui doit obéissance et loyauté dans le cas où ces biens de l'Etat ne sont pas purement et simplement partagés entre les deux.

⁶⁴ Dictionnaire Hachette, op.cit. p. 326.

⁶⁵ Ces directives constitutives du cadre harmonisé des finances publiques étaient relatives respectivement aux lois des finances, au règlement général de la comptabilité publique, au plan comptable de l'Etat, aux opérations financières de l'Etat et à la nomenclature budgétaire.

⁶⁶ Guide didactique du plan comptable de l'Etat-CEMAC relatif aux normes comptables applicables aux Etats membres, tome 1, avril 2012 p.2

⁶⁷ Loi portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques au Cameroun.

⁶⁸ En effet l'article 75 de la loi 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques dispose : (1) la comptabilité générale est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auxquelles elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. Elle est tenue en partie double sur la base du plan comptable général. (2) les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat s'inspirent des normes comptables internationalement reconnues. Elles ont pour finalité la production du compte général de l'Etat comportant :

- La balance générale des comptes ;
- Le tableau de la situation nette ou bilan, ou d'un état récapitulatif les actifs financiers et les passifs de l'Etat ;
- Le compte de résultat ;
- Le tableau des flux des opérations de trésorerie ;
- Le tableau des opérations financières de l'Etat ;
- L'état annexé.

(3) le ministre chargé des finances met à la disposition des ministres sectoriels, l'ensemble des informations comptables les

concernant pour les aider à maîtriser leur budget et améliorer leur gestion.

⁶⁹ L'amortissement est la constatation comptable obligatoire de l'amoindrissement des valeurs des immobilisations qui se déprécie de façon certaines et irréversibles avec le temps, l'usage ou en raison du changement des techniques, de l'évolution des marchés ou de toutes autres cause. L'amortissement consiste donc à répartir le coût du bien sur la durée probable d'utilisation selon un plan prédéfini (Art. 32 du décret 19.093 portant plan comptable de l'Etat en République Centrafricaine).

⁷⁰ En comptabilité, une provision est un élément figurant au passif ; elle représente une charge inscrite à l'exercice en cours mais dont l'échéance et/ou le montant ne sont pas encore connus.

⁷¹ Art. 3, alinéa 1

⁷² Système comptable de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires.

⁷³ Notamment par son chapitre VII (Art. 49- 52)

⁷⁴ En effet les principes fondamentaux de la comptabilité, tels les principes de sincérité, de régularité et de l'image fidèle visent la fiabilisation des comptes publics, c'est-à-dire des comptes sur lesquels on peut se fier ; autrement dit des comptes qui reflète la réalité, l'honnêteté en respectant les règles établies.

⁷⁵ Meyampi Winco Berlin, l'information comptable dans la nouvelle comptabilité publique au Cameroun, Mémoire de Master II Droit public, 2019, p.3

⁷⁶ Notamment à l'article 5 du décret 2019

⁷⁷ Au terme de l'article 16 du décret 2019, le principe de régularité exige que les comptes de l'Etat soient établis en respect des principes, règles et procédure comptables définis par les textes légaux et réglementaires.

⁷⁸ Art.17 (1),op.cit « le principe de sincérité prescrit l'application raisonnable et de bonne foi des règles et procédures comptables. Il implique l'exhaustivité, la cohérence et l'exactitude des informations financières fournies par l'Etat. (2) le principe de sincérité exige que les documents comptables révèlent aux tiers toutes les opérations jugées importantes, toutes les informations susceptible d'avoir une influence sur les évaluations et les décisions à l'appréciation des comptes ».

⁷⁹ Art.19 (1) « le principe de l'image fidèle exige que la production des comptes soit la plus objective que possible, afin que l'information sur la patrimoine de l'Etat communiquée aux tiers puisse leur permettre d'en avoir une perception exacte. (2) l'image fidèle doit être fournie globalement par la balance des comptes et les états financiers ».

⁸⁰ Notamment au chapitre 2 de l'article 54 à l'article 62

⁸¹ Art. 71 de la loi de 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la chambre des comptes de la cour suprême.

⁸² Selon AFNOR (Agence Française de la normalisation), la certification est une activité par laquelle un organisme reconnu indépendant des parties en cause, donne une assurance écrite, qu'une organisation, un processus, un service, un produit ou des compétences professionnelles sont conformes à des exigences spécifiées dans un référentiel.

⁸³ Au terme de l'article 10 du décret de 2019, le principe de la transparence impose à la comptabilité générale de l'Etat de fournir une description régulière et sincère et de donner une image fidèle des événements, des opérations et des situations se rapportant à l'exercice.

⁸⁴ L'article 26, alinéa 1 dispose « les Etats comptables et financiers constituent le compte général de l'Etat (...) ».

⁸⁵ La cohérence est aussi perçue comme un facteur du principe de la sincérité au terme de l'article 17 du décret 2019.

⁸⁶ Art.52 du décret 2019, op.cit.

⁸⁷ Art.51 alinéa 2, op.cit.

⁸⁸ Art.50 alinéa 2, op.cit.

⁸⁹ Art. 50, alinéa 3, op.cit

⁹⁰ Art. 8 du décret du 321/PR/PM/MFB/2016 portant plan comptable de l'Etat de la République du Tchad

⁹¹ Opération postérieure à l'engagement consistant à calculer le montant exact d'une charge à payer, après avoir éventuellement vérifié la réalité de la prestation qui devait être fournie à la personne publique. En matière de recette, la liquidation d'une créance consiste de même dans la détermination du montant de la somme à recevoir, d'après le lexique des termes juridique, op.cit.

⁹² Art.9 du décret du 321/PR/PM/MFB/2016 portant plan comptable de l'Etat de la République du Tchad

⁹³ Désiré AVOM et Daniel Gbetnkom, la surveillance multilatérale des politiques budgétaires, *monde en développement*, 2003/3 (n°123), pp. 107-125

⁹⁴ Notamment le Président de la commission de la CEMAC, à l'issue de la conférence des chefs d'Etat de la zone.

⁹⁵ Ainsi qu'indique le rapport intérimaire de surveillance multilatérale 2017 et perspectives pour 2018 « du côté des finances publiques, le déficit budgétaire, base engagements, hors dons, déficitaires de 6,3% du PIB en 2016, s'est résorbé pour revenir à 3,3% du PIB en raison des efforts d'ajustement et d'assainissement en cours, notamment dans les pays en programme avec le FMI. Au niveau des échanges extérieurs, le déficit du compte courant, transferts publics exclus, a baissé drastiquement pour revenir à 3,6% du PIB contre 15% du PIB en 2016 en lien essentiellement avec la hausse des exportations en valeur de pétrole et du gaz, p 8.

⁹⁶ Les Etats membres sont le Benin, le Burkina-Faso, la cote d'ivoire, la Guinée Bissau, le Mali, le Niger, le Sénégal et le Togo dont la conférence des chefs d'etats constitue l'autorité suprême de l'union.

⁹⁷ Notamment la directive n°01/98/CM/UEMOA relative à la surveillance multilatérale des politiques macroéconomiques au sein des Etats membres de l'UEMOA de l'année 1999.

⁹⁸ Par la directive n°01/2009/CM/UEMOA Portant code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA.

⁹⁹ Système comptable ouest africain

¹⁰⁰ Art.4 du décret portant plan comptable de l'Etat du Sénégal, Art. 3 du décret relatif au plan comptable de l'Etat du Cameroun, Art. 3 du décret relatif au plan comptable de l'Etat du Gabon ; Art. 3 du décret relatif au plan comptable de l'Etat Centrafricain, Art.3 du décret portant plan comptable de l'Etat Tchadien.

¹⁰¹ International Public Sector accounting standards Board