

## **De la comptabilité de caisse à la comptabilité en droit constaté : Quels enjeux pour la gouvernance des Etablissements Publics Administratifs ?**

### **From cash accounting to accrual accounting: What are the challenges for the governance of public administrative institutions?**

**Romuald TEMOMO WAMBA**

Doctorant Ph.D en Sciences de Gestion, département de comptabilité et Finance des organisations, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, Centre de Recherche en Management et Economie (CERME), Laboratoire de Recherche en Management (LAREMA), B.P. 110 Université de Dschang-Cameroun. E.mail : [rtwamba@gmail.com](mailto:rtwamba@gmail.com)

**Anderson Yannick MBATCHOU NTCHABET**

Doctorant Ph.D en Sciences de Gestion, département de comptabilité et Finance des organisations, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, Centre de Recherche en Management et Economie (CERME), Laboratoire de Recherche en Management (LAREMA), B.P. 110 Université de Dschang-Cameroun. E.mail : [many.anderson14@gmail.com](mailto:many.anderson14@gmail.com)

**Anicet Clément MIMCHE KOUOTOU**

Doctorant Ph.D en Sciences de Gestion, département de comptabilité et Finance des organisations, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, Centre de Recherche en Management et Economie (CERME), Laboratoire de Recherche en Management (LAREMA), B.P. 110 Université de Dschang-Cameroun. E.mail : [mimche89@gmail.com](mailto:mimche89@gmail.com)

**Ladifatou GACHILI NDI GBAMBIE**

Enseignante-Chercheur, Ph.D en Economie, Département d'Analyse et Politiques Economiques (APE), Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, Laboratoire du Réseau Scientifique des Femmes Universitaires en Gestion et en Economie (ReSFUGE), Université de Yaoundé II-Soa. E-mail : [gachililady@gmail.com](mailto:gachililady@gmail.com)

**Date de soumission** : 08/01/2019

**Date d'acceptation** : 21/02/2019

**Pour citer cet article** :

TEMOMO WAMBA R. & All (2019) « De la comptabilité de caisse à la comptabilité en droit constaté : Quels enjeux pour la gouvernance des Etablissements Publics Administratifs ? », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Numéro 3 : Avril 2019 / Volume 2 : numéro 2 » p : 34- 61

## Résumé

L'objet de cette étude est de déterminer dans le contexte camerounais l'enjeu qui pourrait découler de l'adoption d'une comptabilité dite de droit constaté, dont les principes de fonctionnement sont inspirés des règles comptables des entreprises privées, dans la gouvernance des Etablissements Publics Administratifs. Pour atteindre cet objectif, nous nous sommes basé sur la riche littérature en émettant deux hypothèses. Pour vérifier celles-ci, nous avons constitué un échantillon de 75 Etablissements Publics Administratifs de la ville de Yaoundé, Douala et Bafoussam et nous avons effectués les tests de Khi-deux et Student à travers SPSS.21, suivi de l'analyse descriptive-corrélacionnelle qui nous ont permis de conclure que malgré certaines spécificités reconnues à l'administration publique, la comptabilité en droit constaté est une solution pour améliorer la gouvernance des Etablissements Publics Administratifs.

**Mots clés:** Comptabilité Publique, Droit Constaté, Comptabilité de Caisse, Gouvernance, Etablissements Publics Administratifs.

## Abstract

The purpose of this study is to determine in the context of Cameroon the issue that could arise from the adoption of a so-called accounting law, whose operating principles are inspired by the accounting rules of private companies, in the governance of Administrative Public Establishments. To achieve this objective, we relied on rich literature two hypotheses. To verify these, we have made a sample of 75 Public Administrative Establishments of the city of Yaoundé, Douala and Bafoussam and we carried out the tests of Chi-square and Student through SPSS.21, followed by the descriptive analysis. Correlational, which allowed us to conclude that despite certain specificities recognized in the public administration, legal accounting is a solution to improve the governance of public administrative institutions.

**Key words:** Public Accounting, Right Established, Cash Accounting, Governance, Public Administration Establishments.

## Introduction

L'un des aspects les plus importants du nouveau management public (NMP)<sup>1</sup> concernait la vague de réformes des systèmes d'information financière. Ces évolutions sont un élément essentiel pour améliorer la gestion et le processus décisionnel dans les institutions gouvernementales, que l'on appelle aussi « nouvelle gestion financière publique <sup>2</sup> » (Guthrie & Humphrey, 1999). L'élément central dans la réforme des systèmes d'information financière concerne l'introduction de la comptabilité d'exercice dans le secteur public et l'abandon des systèmes classiques de comptabilité de caisse (Lapsley, 1999).

La comptabilité publique est une méthode conçue pour présenter la situation financière d'un gouvernement. Cette méthode est constituée d'un ensemble de normes utilisées pour déclarer les revenus et les dépenses du gouvernement durant un exercice donné et pour présenter sa situation financière globale à une date précise (Rouillard 2012). Plusieurs pouvoirs publics ont adopté et mis en œuvre des systèmes de comptabilité d'exercice.

De ce fait, différents auteurs comme Pina & Torres (2003), soulignent les avantages de la comptabilité d'exercice dans le contexte gouvernemental. La comptabilité d'exercice telle que définie et introduite dans les réformes du NMP produit des informations plus nombreuses et exactes sur la solvabilité de l'État, ses biens patrimoniaux et les coûts des services publics (Pina & Torres, 2003).

Depuis la dernière décennie, l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)<sup>3</sup>, a développé un ensemble de normes comptables internationales pour le secteur public appelé IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) afin de faciliter et de rationaliser ces réformes. Toute évolution des règles de droit comptable et budgétaire public peut impliquer une inflexion de l'information fournie en faveur des attentes et des besoins des différentes parties prenantes de l'action publique. C'est ce que soutiennent Chiapello & Desrosières (2006) lorsqu'ils affirment que : « Construits sociaux, les règles de droit comptable, à l'instar de toute convention de mesure ne sauraient être tenues pour neutres ou objectives ». Elles reflètent les intérêts des entités concernées et les contraintes qui s'exercent sur elles. En effet, les nouvelles règles comptables et budgétaires ont un impact performatif sur les choix des décideurs publics non seulement dans la mesure où elles définissent la représentation qui va être donnée de la situation financière de l'Etat traduisant ainsi une

---

<sup>1</sup> En anglais : New Public Management (NPM)

<sup>2</sup> En anglais : *New Public Financial Management* (NPFM)

<sup>3</sup> Que l'on appelait autrefois « Comité du secteur public » (CSP) de la Fédération internationale des comptables (FIC),

théorisation politique implicite mais aussi dans la mesure où elles vont structurer le processus de décision publique lui-même (Marty, 2011).

Il faudrait souligner que la crise des finances publiques<sup>4</sup> observée dans la plupart des Etats conduit à s'interroger sur les outils permettant de mesurer la situation de ces finances, au premier rang desquels se trouve la comptabilité. Or depuis de nombreuses années, des processus de transformation de la comptabilité publique ont été développés dans un certain nombre de pays. Il est intéressant de se demander si ces transformations (encore largement en cours dans beaucoup de cas) permettent d'avoir de meilleures approches des finances publiques, notamment pour élaborer des stratégies de résolution des crises (Milot 2013).

A la fin des années 1990, le système comptable de l'Etat français apparaît dépassé, ne répondant plus aux exigences d'informations comptables et financières des décideurs et ne satisfaisant plus aux critères d'efficacité de la gestion de la dépense publique. Ce constat est notamment dressé par Lambert & Marini (2000) lorsqu'il affirme que : « *L'Etat, à la différence d'une entreprise privée mais aussi d'une collectivité territoriale, ne dispose pas d'une comptabilité qui lui permette de connaître sa réalité financière de façon précise, ce qui démontre un certain archaïsme. La comptabilité de l'Etat, en effet, est une comptabilité de caisse, qui privilégie le suivi des opérations budgétaires, c'est-à-dire que seuls sont appréhendés les décaissements et les encaissements. Ce cadre comptable permet de connaître avec précision l'exécution de la dépense au niveau des chapitres budgétaires, et fournit ainsi une information indispensable au Parlement...* »

Avec l'introduction de la loi Organique (LOLF)<sup>5</sup> du 1<sup>er</sup> Août 2001 relative à la loi de finance, la perspective de la gestion publique s'est vue modifiée en substituant une gestion orientée vers les résultats à la traditionnelle gestion orientée vers les moyens (Lambert & Migaud, 2006)<sup>6</sup>. La convergence de la comptabilité publique vers des référentiels privés est inscrite en France dans cette nouvelle constitution financière de l'Etat et impose que l'État tienne trois comptabilités distinctes. La première demeure une comptabilité de caisse ; consacrée à la comptabilité budgétaire, elle reprend le cadre traditionnel de la comptabilité publique. Elle retrace la gestion et la consommation des autorisations d'engagements et des crédits de paiements, ainsi que l'exécution des recettes et dépenses budgétaires. La deuxième quant-à

---

<sup>4</sup>Notamment la Grèce

<sup>5</sup> Loi Organique relatif à la Loi de Finance

<sup>6</sup> Le premier est sénateur, membre de la Commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes du Sénat, ancien ministre en France et le second Député, membre de la commission des finances de l'Assemblée nationale, ancien rapporteur du budget.



elle est une comptabilité générale en droits constatés (ou comptabilité d'engagements)<sup>7</sup> et enfin, la troisième, une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes.

Le passage à la comptabilité en droits constatés et patrimoniale (CDCP) constitue l'une des réformes les plus ambitieuses en matière de finances publiques actuellement mises en œuvre. Issue du mouvement de convergence mondiale de la normalisation, cette réforme de longue haleine vise à mieux informer les décideurs politiques et administratifs, à mieux connaître la situation financière de l'État (son « patrimoine » au sens large)<sup>8</sup> et in fine à améliorer la qualité de sa gestion financière et comptable (Marty, & al 2006).

Pour Cause (2000), le système d'information comptable a constitué de tout temps un puissant outil de gestion pour les organisations tant publiques que privées. Dans la même lignée, Osborne et Gaebler (1993) soulignent l'importance, d'un système d'information financière convivial et fiable : « *What gets measured gets done* ».

Certes pour Guthrie (1998) la comptabilité de caisse, présente en effet deux atouts majeurs, à savoir : sa relative indépendance vis-à-vis des conventions comptables (son objectivité) ainsi que sa simplicité. Elle facilite de ce fait le contrôle budgétaire et présente l'avantage d'être rapidement disponible pour le Parlement. L'adoption d'une comptabilité patrimoniale doit renforcer la contrôlabilité (*accountability*) de la gestion publique en permettant notamment de disposer d'informations permettant des comparaisons entre les différentes institutions publiques.

Ainsi donc pour Ghysels (2013), une comptabilité de caisse, même modifiée, est incapable de faire face aux complexités de la crise des dettes souveraines, tout en laissant leurs utilisateurs gravement mal informés. C'est la raison pour laquelle l'IFAC (International federation of accountants) supporte fermement l'adoption des IPSAS<sup>9</sup> par les Etats membres de l'Union européenne. Cela serait une étape historique dans la transparence des comptes gouvernementaux.

---

<sup>7</sup>Dans laquelle il s'agit de traduire une opération dans les comptes dès que l'acte juridique qui lui donne lieu est signé et non au moment où les flux de trésorerie subséquents sont effectifs.

<sup>8</sup>C'est-à-dire non seulement ses biens, mais encore ses dettes, ses obligations, les versements qu'il attend, les engagements qu'il a pris ou les risques auxquels il est exposé etc.)

<sup>9</sup> Les IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) sont inspirées des [International Financial Reporting Standards](#) (IFRS), anciennement nommées IAS. Les IFRS sont écrites par l'[International Accounting Standards Board](#) (IASB). L'IPSASB adapte les IFRS pour le secteur public quand nécessaire. Dans ce processus, l'IPSASB essaye autant que possible, de maintenir le principe comptable et le texte original de l'IFRS, sauf si une raison importante liée au secteur public rend nécessaire une différenciation.

Au vu de cela, les nouvelles règles comptables et budgétaires de l'Etat devraient répondre à ces enjeux en instaurant une comptabilité d'engagements aux côtés de la comptabilité de caisse publique traditionnelle. Cependant, non seulement leur efficacité même est questionnable (des engagements conditionnels demeurant en annexe des comptes) mais elles risquent en outre d'orienter l'action publique elle-même du fait du caractère performatif des règles de droit en général et des règles comptables en particulier (Marty, 2008).

Pour certains auteurs la transparence des finances publiques de même que la participation de la population et de groupements de la société civile à l'établissement du budget témoignent du bon fonctionnement d'un système fondé sur l'obligation des autorités de rendre compte de leur action (Leiderer & Wolff, 2007).

L'information comptable et budgétaire publique ne décrit pas seulement les flux financiers et les décisions liés à l'action publique, elle produit des effets sur cette dernière en construisant une certaine interprétation de la réalité, en structurant les cadres de pensée des acteurs et en produisant, ce faisant, des structures incitatives qui vont participer à la définition de leurs comportements. La comptabilité, à l'instar de toute autre représentation, n'est pas une description désintéressée du monde mais vise à fournir un cadre permettant une action sur celui-ci (McSweeney, 1997) ; elle est donc au cœur de la préparation, de l'exécution, du suivi et de l'évaluation des performances des programmes des entités étatiques administratifs. En d'autres termes, la comptabilité est performative par nature.

Le débat international autour de la gouvernance des agences, autorités administratives et établissements publics et plus particulièrement celui sur la gestion des finances publiques dans le cadre de la coopération au développement ont eu tendance à être axé sur les organismes se situant dans la mouvance de la Nouvelle gestion publique (New Public Management). Les pouvoirs publics doivent redéfinir leurs missions face aux défis qui résultent en particulier de la mondialisation, de la décentralisation, des nouvelles technologies et de l'évolution des besoins, des attentes et du rôle des citoyens. Une bonne gouvernance ne transforme pas seulement les relations entre les gouvernements, les citoyens et les Parlements; elle permet aussi un fonctionnement efficace des institutions publiques (OCDE, 2002).

Le Cameroun pour sa part a engagé depuis la loi N°2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat, une réforme en profondeur de son système financier à la fois sur le plan budgétaire et comptable<sup>10</sup>.

Suite à la réforme comptable portant sur la rénovation complète du cadre financier, budgétaire et comptable de l'Etat du Cameroun en fin d'année 2007, un séminaire a été organisé par la Direction Générale du Trésor, de la coopération Monétaire et Financière du Cameroun (DGTCMF)<sup>11</sup> en octobre 2013 sous le thème « Concept des droits constatés et écritures complexes » dans le but d'instaurer un nouveau cadre comptable en posant clairement la problématique d'une transition de la comptabilité de caisse dite améliorée, vers la comptabilité d'exercice afin de permettre à l'Etat d'atteindre le triple objectifs de régularité, sincérité et d'image fidèle de ses états financiers.

Toutefois, la gouvernance des établissements publics administratifs dans le contexte de gestion des dépenses publiques s'avère de plus en plus inquiétante au regard de tous les scandales financiers<sup>12</sup> observés ces dernières années dans l'actualité d'aujourd'hui. C'est pourquoi l'accent doit être mis sur l'efficacité des procédures de production de l'information comptable dans le secteur public et plus précisément dans les Etablissements Publics Administratifs<sup>13</sup> au Cameroun. C'est dans cette optique que les directives de la CEMAC<sup>14</sup> pour ce qui est des réformes du plan comptable, instituent une application des règles du droit budgétaire et comptable qui convergent vers celles du secteur privé. Ainsi, le passage à une comptabilité d'engagement s'inscrit dans une logique de contrôle des résultats de l'action

---

<sup>10</sup> Le processus de transcription des directives CEMAC est en cours dans notre pays pour la période triennale 2016-2018. C'est ce qui ressort du Journal officiel Cameroun Tribune dans sa publication n° 11188/7387 du 28 septembre 2016 dans laquelle nous pouvons lire en page 6 la circulaire n° N°003/PM du 27 septembre 2016 relative aux principales orientations de la réforme des finances publiques pour la période triennale 2016-2018 de celui qui était Premier ministre, chef du gouvernement (Philémon YANG). Celle-ci s'inscrit dans le prolongement de la mise en œuvre de la loi N° 2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'État et la prise en compte des Directives du cadre harmonisé de gestion des finances publiques de la Communauté Economique et Monétaire des Etats de l'Afrique Centrale (CEMAC) du 19 décembre 2011. Elle vise à consolider les actions engagées dans le cadre du Plan de modernisation des finances publiques qui a servi de boussole au cours de la période 2013-2015.

<sup>11</sup> La DGTCMF est l'organe du MINFI en charge des comptes publics.

<sup>12</sup> Les affaires du FEICOM, la CRTV, CAMAIR-CO au Cameroun dans les années 2000 où les ex-Dg respectivement ont écopés de graves sanctions suite aux détournements de deniers publics avec la complicité des agents comptables et contrôleurs financiers dans le cadre de « l'opération épervier ».

<sup>13</sup> Le décret de 1999 fixant le régime juridique des entreprises du secteur public et parapublic définit l'EPA comme une personne morale de droit public dotée de la personnalité juridique et de l'autonomie financière, ayant reçu de l'Etat un patrimoine d'affectation en vue de l'exécution d'une mission de service public. L'EPA est donc par nature, en qualité d'organisme public, assujetti au régime de la comptabilité publique

<sup>14</sup> Les travaux de la CEMAC en 2011.

publique et non plus seulement dans une logique de contrôle de la régularité de la dépense publique comme cela était le cas dans le cadre d'une comptabilité de caisse.

De ce fait, la question centrale de cette recherche est : *Une extension de la comptabilité de caisse vers une comptabilité en droit constaté peut-elle résoudre les problèmes de gouvernance auxquels font face les Etablissements Publics Administratifs (EPA) notamment en matière de gestion efficiente des finances publiques ? Autrement dit, L'instauration d'un système comptable cohérent et efficace, d'une comptabilité constatée peut-elle offrir aux décideurs publics une information pertinente améliorant ainsi la prise de décision au sein des Administrations Publiques ?*

Le suivi et l'exécution budgétaire pourra-t-il être rigoureux dans l'atteinte de la performance des Etablissements Publics Administratifs par l'instauration d'une comptabilité en droit constaté ?

L'objectif de notre étude est de vérifier si l'instauration de la comptabilité en droit constaté peut permettre l'amélioration de l'efficacité de la gestion des finances publiques dans les établissements publics administratifs au Cameroun. Pour atteindre cet objectif, il sera question pour nous ici de présenter d'abord les définitions de nos concepts ; ensuite la théorie qui sous-tend l'étude et les hypothèses de recherche ; puis la démarche méthodologique et enfin la présentation des résultats et conclusion.

## **1. Revue de littérature**

Nous commencerons ce premier point par la définition de nos concepts, ensuite suivra la présentation de la théorie retenue et nous finirons par la mise à nu des hypothèses.

### **1.1. Approche conceptuelle**

D'entrée de jeu, nous ferions d'abord allusion à la comptabilité de caisse, ensuite à la comptabilité en droit constaté.

La comptabilité de caisse est le système d'information financière et comptable traditionnel dans le secteur public depuis de nombreuses années. C'est ainsi que Lambert & Marini (2000) affirment que « *La comptabilité de l'Etat, en effet, est une comptabilité de caisse, qui privilégie le suivi des opérations budgétaires, c'est-à-dire que seuls sont appréhendés les décaissements et les encaissements* ».

Pour Ghysels (2013), par comptabilité de caisse, on désigne « du nom de comptabilité simple l'enregistrement chronologique des recettes et des dépenses découlant d'encaissements ou de





décaissements d'argent. On parle aussi de comptabilité camérale. C'est le stade le plus élémentaire de la comptabilité ». « Il n'y a pas de système plus primitif » (Soguel, 1998).

Selon la FIC<sup>15</sup>, la comptabilité de caisse est une « méthode comptable qui ne tient compte des transactions et des autres événements que lorsque des liquidités sont reçues ou payées ». Elle mesure les résultats financiers pour une période donnée en calculant la différence entre les rentrées et les sorties d'argent. Les états des flux de trésorerie et les soldes de trésorerie sont les documents les plus courants.

Pour Rouillard (2012), la comptabilité de caisse implique que les revenus et les dépenses sont constatés (enregistrés) lorsque des sommes sont encaissées ou décaissées. Cette méthode est appropriée si les transactions enregistrées visent à mesurer les flux de trésorerie du gouvernement. Que dire de la comptabilité en droit constaté ?

Selon le glossaire des termes utilisés en comptabilité publique, Droit constaté en matière de recettes, se dit d'un droit au profit de la Région ayant fait l'objet d'une inscription dans le compte du comptable (en recettes). Le concept de droit constaté revêt un caractère essentiellement administratif, c'est l'inscription du droit dans le compte du comptable qui en fait un droit constaté.

Selon l'OCDE, la méthode des droits constatés (*accruals basis*) comptabilise une transaction lorsqu'intervient l'activité (ou la décision) qui va générer les recettes ou les dépenses, et ne tient pas compte du moment auquel interviennent décaissements ou encaissements.

L'IPSAS définit la comptabilité d'exercice (*accrual accounting*)<sup>16</sup>, comme étant la convention comptable qui prévoit la comptabilisation d'opérations et d'autres événements au moment où ils se produisent (et non pas lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie).

## 1.2. Théorie mobilisée : théorie néo-institutionnelle

La théorie néo-institutionnelle s'efforce d'expliquer le phénomène de l'homogénéité dans les organisations et aussi l'influence de l'environnement institutionnel sur les organisations. Le

---

<sup>15</sup>Fédération internationale des comptables.

<sup>16</sup> Pour Ghysels (2013), « Le terme accrual est sans doute l'un des termes comptables les plus difficiles à rendre en français en raison des nombreux sens qu'il revêt. Au départ, il convient de noter que le verbe intransitif to accrue a deux sens: 1) devenir exigible et 2) s'accroître. La notion d'accrual se rattache le plus souvent à ce deuxième sens, mais il existe des cas où ce fil conducteur n'est pas suffisant pour mener au bon équivalent français. En effet, si le sens premier de accrual correspond à la notion d'inscription de produits à recevoir ou de charges à payer qui sont fonction le plus souvent du temps écoulé, ce terme se définit d'une façon plus globale en partant, non pas de la notion de croissance, mais de la notion de rattachement des produits et des charges à l'exercice qui les a vu naître».



préfixe « néo » indique qu'il s'agit du renouvellement de la théorie institutionnelle dans les années 1940 en sciences sociale.

Elle se focalise sur l'environnement institutionnel. Selon les institutionnalistes, il existe à l'extérieur des organisations un ensemble de valeurs, de normes et de modèles organisationnels qui vont influencer leurs structures et leurs modes de gestion (Meyer & Rowan, 1977). Par ailleurs, cette théorie appréhende les organisations comme des entités « encastrées » dans un contexte social (Granovetter 1985 ; Suchman, 1995), interconnectées (Powell & DiMaggio, 1991 ; Tolbert & Zucker, 1996) et socialement construite par leur environnement (Berger & Luckmann, 1996 ; Hasselbladh & Kallinikos, 2000). Notons qu'il existe plusieurs approches de cette théorie (approche sociologique et économique).

L'approche sociologique de la théorie néo-institutionnelle est née à la fin des années 1970 avec les travaux de Meyer & Rowan (1977) et ceux de Scott et de Meyer en 1983. L'ouvrage collectif coordonné par DiMaggio et Powell « The New Institutional in Organizational Analysis » introduit cette approche dans le cercle des courants majeurs en management des organisations. Cette approche reconnaît que les institutions exercent dans un environnement renfermant d'autres institutions et que ces dernières sont capables d'influencer les individus de l'entreprise.

L'approche dite économique considère que l'institution peut influencer la performance économique. North (1990) explique dans son livre que l'existence des institutions peut réduire l'incertitude en structurant la vie quotidienne, et peut baisser aussi les « coûts de transactions » pendant les processus des échanges et de la production, donc joue un rôle important sur la performance économique.

Selon la Théorie néo-institutionnelle, les entreprises se servent des structures formelles comme la comptabilité dans un souci de légitimation au sein d'un environnement institutionnel indépendamment des retombées en termes d'efficacité.

L'une des contributions de cette théorie réside dans la prise en compte comme facteur explicatif de configurations organisationnelles d'une facette négligée des environnements : les croyances, règles et rôles institutionnalisés (Meyer & Rowan, 1977). En effet les professionnels, l'État et l'opinion publique, dans la mesure où ils les produisent et les induisent, sont à la base de règles complexes et de cadres de comportements institutionnalisés ayant la forme de mythes rationalisés. Ces cadres sont des mythes parce qu'ils sont d'abord des croyances largement partagées dont les effets sont palpables « *ici, pas dans le fait que les individus les croient mais dans le fait qu'ils savent que les autres le font, et que pratiquement,*

*les mythes sont vrais* » (Meyer, 1977). Ils sont rationalisés parce qu'ils prennent la forme de règles qui spécifient les procédures nécessaires pour atteindre une fin donnée. Dans le cadre de notre étude et en se basant sur la théorie que nous venons de développer, on peut dire les Etablissements Publiques Administratives se servent de la comptabilité pour légitimer leurs différentes opérations au sein d'un environnement institutionnel.

### 1.3. Hypothèses de la recherche

Le passage en comptabilité patrimoniale doit permettre d'orienter le pilotage de l'action publique vers les résultats. La fin du primat absolu d'une logique centrée sur les ressources budgétaires consommées est consacrée par la globalisation des crédits à disposition des services, par le desserrement de la contrainte de l'annualité budgétaire et enfin par la responsabilisation des gestionnaires. Cette responsabilisation doit contribuer à la promotion de l'efficacité des dépenses budgétaires.

Les normes comptables internationales, qu'il s'agisse des normes I.P.S.A.S pour le secteur public ou des normes I.F.R.S pour le secteur privé, sont établies entre autre, pour la production d'une information financière transparente et fiable par l'institution d'un processus (système) comptable cohérent et efficace. C'est dans ce même sillage que se situe les différentes réformes comptables et budgétaires observés dans le secteur public. Ainsi, la gestion apparaît aussi efficace et performante à l'image fidèle des informations transmises par la comptabilité. Cette idée se justifie par les travaux de Brandao (1997) et Pintaux (2002). En effet pour ces derniers, la production, la diffusion et l'utilité de l'information dépendent principalement du cadre conceptuel. Ainsi l'un des objectifs d'un changement de système comptable est surtout d'instaurer des pratiques comptables uniformes au niveau de l'ensemble des pays signataires, de façon à rendre convergente et comparable les informations fournies par les entreprises des différents pays. Ceci se précise avec Ouvrard (2006) qui postule que, le changement de réglementation améliore à partir des dispositions nouvelles, l'information comptable et financière produite par l'entreprise ce qui engendre l'amélioration de la performance de celle-ci et son évaluation. Au regard de ce qui précède, notre première hypothèse trouve ses fondements.

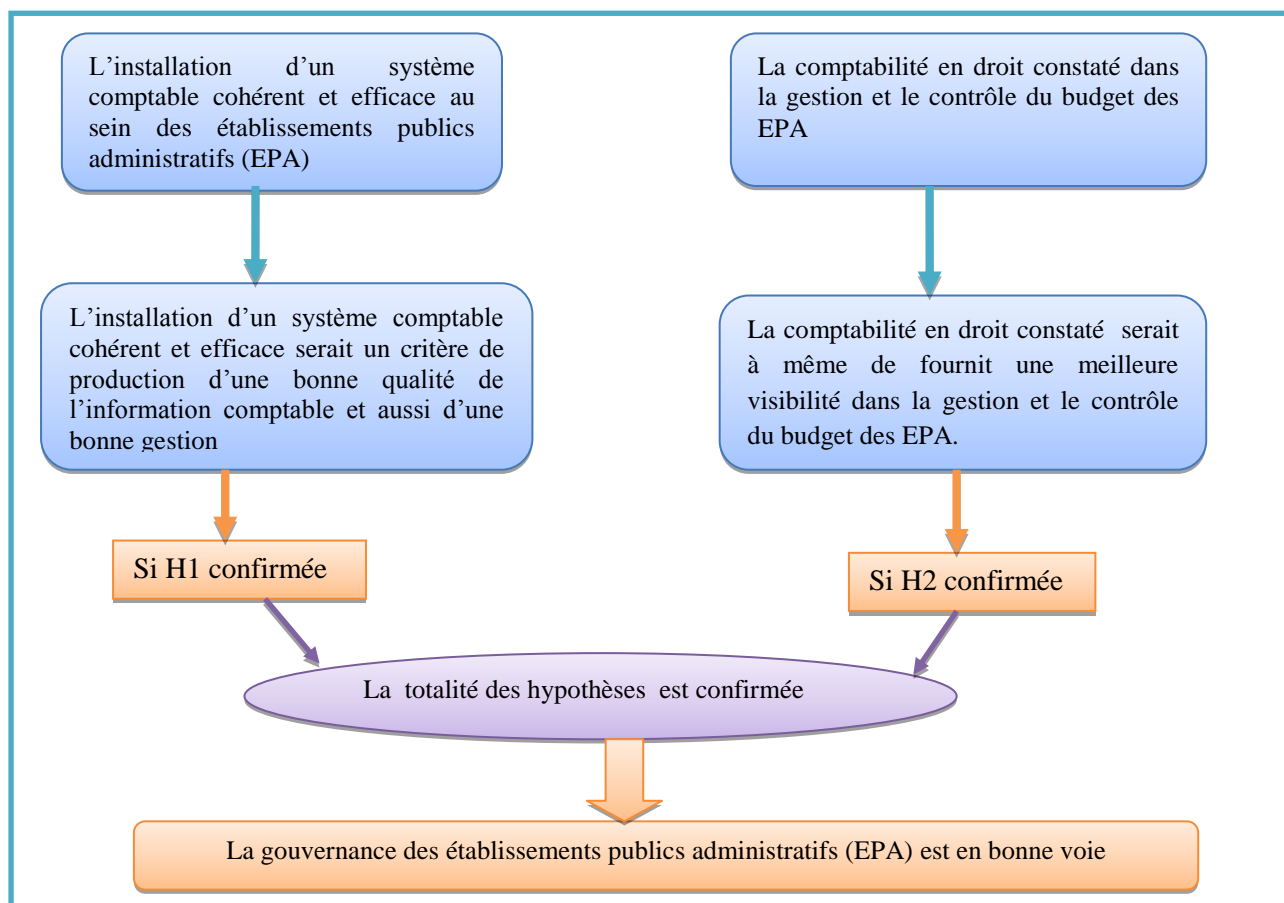
***H<sub>1</sub> : l'installation d'un système comptable cohérent et efficace serait un critère de production d'une bonne qualité de l'information comptable et aussi d'une bonne gestion.***

Selon Wirtz (1999), la comptabilité est considérée comme partie intégrante du système de production et de gestion de l'information comptable. Ainsi, Marty (2011) estime que Le

passage en comptabilité d'exercice doit en fait être situé dans une réforme globale de l'action publique. Les nouvelles règles comptables visent à soutenir ces transformations de l'action publique, en permettant aux décideurs publics d'étayer leurs décisions sur des bases informationnelles fiables et exhaustive et en garantissant un contrôle efficace de leurs choix. Ainsi, le passage à une comptabilité d'engagement s'inscrit dans une logique de contrôle des résultats de l'action publique et non plus seulement dans une logique de contrôle de la régularité de la dépense publique comme cela était le cas dans le cadre d'une comptabilité de caisse. Au vu de cela nous émettons notre deuxième hypothèse.

***H<sub>2</sub> : La comptabilité en droit constaté serait à même de fournir une meilleure visibilité dans la gestion et le contrôle du budget des EPA.***

**Graphique 1 :** Le schéma conceptuel de l'étude peut être résumé comme ci-après.



Source: Auteurs

## 2. Méthodologie utilisée

Pour une meilleure appréhension de celle-ci, on s'attardera tour à tour sur les points suivants : le choix du type d'étude et puis le choix et la justification des outils de travail.

## **2.1. Choix du type d'étude**

Notre recherche est de type descriptive-corrélationnelle, plus spécifiquement de relation ou de liaison et exprime une relation entre d'une part l'installation d'un système comptable cohérent et efficace au sein des Etablissements Publics Administratifs (EPA) et la bonne qualité de l'information comptable et aussi la bonne gestion des EPA et d'autre part la comptabilité en droit constaté dans la gestion et le contrôle du budget des EPA permettant d'éviter les falsifications au niveau des enregistrements comptables. Elle est aussi empirique dans la mesure où elle se base sur des données recueillies sur le terrain, dès lors, l'approche épistémologique envisagée est l'approche positiviste et s'appuyant sur la démarche hypothético-déductive.

## **2.2. Choix et justification des outils de travail**

Il existe plusieurs méthodes de collecte des données. Le chercheur peut opter pour la combinaison de plusieurs méthodes ou pour le choix d'une d'entre elles. Dans le cadre de notre recherche, nous avons opté pour l'utilisation des méthodes suivantes :

- La recherche documentaire ;
- Le questionnaire.

### **2.2.1. La technique d'échantillonnage**

La technique d'échantillonnage est un moyen qui spécifie la façon dont les éléments devant constituer l'échantillon sont tirés de la population de recherche. Il existe cependant deux techniques (probabiliste et non probabiliste) parmi lesquels nous avons opté pour la technique probabiliste qui nous permettra d'effectuer un échantillonnage aléatoire par la méthode retenue de la stratification.

### **2.2.2. Justification de la méthode des sondages aléatoire de notre recherche**

La technique de sondage retenue pour notre recherche est la stratification parce qu'au sein des Etablissements Publics Administratifs (EPA), on ne s'intéresse pas à tout le monde qui y travaille mais plutôt aux acteurs susceptibles d'avoir accès aux informations stratégiques et comptables au sein des Etablissements Publics Administratifs (EPA) du Cameroun à savoir : Directeurs généraux, les comptables (chef, assistants), les auditeurs internes, les contrôleurs de gestion, les commissaires aux comptes, le service administratif et financiers (DAF), les autres membres de la direction technique.

### 2.2.3. Justification de l'usage du test de khi-deux de Pearson dans notre recherche

Nous allons faire usage du test de khi-deux (symbolisé par  $\chi^2$ ) et non des modèles économétriques parce que non seulement nos variables dépendantes (ou phénomène étudiée) qui sont ici la bonne qualité de l'information comptable et aussi la bonne gestion des Etablissements Publics Administratifs (EPA) et éviter les falsifications au niveau des enregistrements comptables sont des phénomènes purement qualitatif (non chiffrable) dans la vie courante de tous les jours et surtout elle est analysée à travers des indicateurs qualitatifs que sont : le sens de l'organisation des salariés, l'efficacité au travail des salariés, et le rythme à laquelle le salarié effectue des tâches au lieu de travail etc.

### 2.2.4. Les logiciels utilisés dans notre recherche

Dans le cadre de cette recherche nous avons eu recours à deux logiciels différents à savoir : SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) version 21 noté simplement SPSS.21 et EXCEL version 7 noté simplement EXCEL.7.

**Tableau 1** : Caractéristiques des variables

N°	Nom de la variable	Nature de la variable	Caractéristiques
<b>Variables Dépendantes</b>			
	La bonne qualité de l'information comptable et aussi la bonne gestion des établissements publics administratifs (EPA) .	qualitative	Considération faite de l'information comptable, influence de l'information comptable sur le rendement, valeur ajoutée de l'information comptable aux activités.
	Eviter les falsifications au niveau des enregistrements comptables des établissements publics administratifs (EPA).	qualitative	Système de contrôle interne, les erreurs et irrégularités majeures décelées, Les plans, procédures, lois et règlements établis et prix mercatoriaux respectés.
<b>Variables Indépendantes</b>			
	L'installation d'un système comptable cohérent et efficace au sein des établissements publics administratifs (EPA)	qualitative	Usage d'un référentiel comptable identifiable, manuel de procédure, Adoption d'un plan de comptes, l'installation d'un système comptable cohérent et efficace.
	La comptabilité en droit constaté dans la gestion et le contrôle du budget des EPA.	qualitative	Meilleur contrôle de l'exécution du budget, meilleure gestion des finances publiques, meilleure visibilité dans la gestion du budget et présentation des rapports annuelle plus précise, le suivi de l'exécution budgétaire.

Source: Auteurs

### 3. Résultats et discussions

Dans cette partie, la vérification de nos hypothèses de recherche est faite afin de conclure sur l'efficacité de la comptabilité d'engagement dans la transparence de la gestion des finances publiques.

#### 3.1. Vérification de la première hypothèse de recherche

Pour vérifier nos hypothèses de recherche (HR) nous utilisons le khi-carré car notre étude est de type exploratoire. De ce fait nous allons suivre un protocole scientifique d'étapes successives pour la vérification de chacune afin de confirmer ou d'infirmer nos hypothèses.

##### **Etape 1 : Rappel de HR<sub>1</sub>**

Cette hypothèse s'intitule « l'installation d'un système comptable cohérent et efficace est un critère de production d'une bonne qualité de l'information comptable et aussi d'une bonne gestion ». Il est donc question pour nous ici de vérifier le lien existant entre le l'installation d'un système comptable cohérent et efficace au sein des établissements publics administratifs (Variable Indépendante) et la bonne qualité de l'information comptable et aussi la bonne gestion des établissements publics administratifs (Variable Dépendante).

##### **Etape 2: formulation des hypothèses Hypothèse nulle $H_0$ et alternative $H_a$**

Hypothèse nulle  $H_0$ : Il n'y a pas de lien significatif entre l'installation d'un système comptable cohérent et efficace au sein des EPA et la bonne qualité de l'information comptable et aussi la bonne gestion des EPA.

Hypothèse alternative  $H_a$ : Il y a un lien significatif entre l'installation d'un système comptable cohérent et efficace au sein des EPA et la bonne qualité de l'information comptable et aussi la bonne gestion des EPA.

##### **Etape 3 : le choix du seuil de significativité**

Le seuil de signification noté  $\alpha$  précise la marge d'erreur ou de confiance acceptée en fixant les chances de se tromper ou non dans la prise de décision .nous choisissons de manière conventionnelle  $\alpha = 5\%$  de chance de nous tromper dans la prise de décision et 95% de chance de ne pas se tromper.

#### Etape 4 : choix et calcul du test statistique ou encore les tests d'associations

Tableau 2 : Contingence des effectifs de  $HR_1$

		l'efficacité du système comptable au sein de la structure				Total
		Pas efficace	Passable	Efficace	Très efficace	
La qualité de l'information comptable au sein des Etablissements Publics Administratifs (EPA).	Mauvais qualité	8	0	0	0	8
	Assez Bonne qualité	0	0	16	0	16
	Bonne qualité	0	15	22	0	37
	Très Bonne qualité	0	0	7	7	14
<b>Total</b>		8	15	45	7	75

Source : Auteurs à partir des données d'enquête.

Il ressort du tableau ci-dessus que dans notre échantillon ceux qui énoncent que l'information comptable au sein des EPA actuellement est de «Bonne qualité» répondent par « Efficace » au sujet de l'efficacité du système comptable au sein de la structure (ligne« Bonne qualité» colonne «Efficace» le chiffre 22).ce qui renforce notre soupçon énoncé à travers l'hypothèse de recherche  $HR_1$  selon laquelle « l'installation d'un système comptable cohérent et efficace serait un critère de production d'une bonne qualité de l'information comptable et aussi d'une bonne gestion». Il reste maintenant à vérifier ce soupçon à travers le test du khi-deux pour s'assurer s'il est confirmé ou non confirmé.

Nous observons dans le tableau de calcul des fréquences théoriques  $F_e$  de  $HR_1$  ci-dessus, que 12 cellules (75,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5 ( $F_o < 5\%$ ). L'effectif théorique minimum est de 0,75 et nous appliquons alors la correction de YATES en utilisant le khi-carré corrigé au lieu du khi carré simple.

Notons que 12 cellules (75,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 0,75. Le logiciel SPSS.21 a incorporée cela dans les calculs directement et fournit le tableau de résultat ci-dessous.



**Tableau 3: Résultat du test de khi-deux ou tests d'associations de HR<sub>1</sub>**

Tests du Khi-deux			
	Valeur	DDL	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson corrigée	122,207	9	0,000
Rapport de vraisemblance	93,900	9	0,000
Association linéaire par linéaire	45,674	1	0,000
<b>Nombre d'observations valides</b>	75		

Source : Auteurs à partir des données d'enquête.

Notons que 12 cellules (75,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 0,75. Le logiciel SPSS.21 a incorporée cela dans les calculs directement et fournit le tableau de résultat ci-dessous.

**Tableau 4 : Résultat du test de khi-deux ou tests d'associations de HR<sub>1</sub>**

Tests du Khi-deux			
	Valeur	DDL	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson corrigée	122,207	9	0,000
Rapport de vraisemblance	93,900	9	0,000
Association linéaire par linéaire	45,674	1	0,000
<b>Nombre d'observations valides</b>	75		

Source : Auteurs à partir des données d'enquête.

**Tableau 5 : Résultat des Mesures symétriques du test de khi-deux de HR<sub>1</sub>**

Mesures symétriques			
		Valeur	Signification approximée
Nominal par Nominal	<b>Phi</b>	1,276	0,000
	V de Cramer	0,737	0,000
	Coefficient de contingence	0,787	0,000
<b>Nombre d'observations valides</b>		75	

Source : Auteurs à partir des données d'enquête.

**Étape 5 : Détermination du nombre de degré de liberté (N.D.D.L) et lecture de la valeur critique du khi-carré.**

Au regard du tableau de contingence ci-dessus, si nous notons NL = le nombre de ligne et NC = le nombre de colonne dans le tableau de contingence exclue les colonnes et lignes réservés

au total alors nous aurons comme formule D.D.L = (NL-1) (NC-1), dans ce tableau nous avons NL = 4 et NC = 4 alors D.D.L = (4-1) (4-1) = 9 d'où  $\chi_{0,05}^2(9) = 16,92$

### **Etape 6 : Formulation de la règle de décision**

Le risque de première espèce  $\alpha$  étant fixé et DDL étant connu, on a les critères de décision suivantes :

Si  $\chi_{corr}^2$  . Calculé  $\succ \chi_{(lu)}^2$   $H_0$  est rejetée et  $H_a$  est acceptée.

Si  $\chi_{corr}^2$  . Calculé  $\leq \chi_{(lu)}^2$ ,  $H_0$  est acceptée et  $H_a$  est rejetée.

### **Etape 7 : Application de la règle de décision**

On a obtenu  $\chi_{corr}^2$  . Calculé = 122,207 et  $\chi_{0,05}^2(9) = 16,92$ ; comme 122,207  $\succ 16,92$  c'est-à-dire  $\chi_{corr}^2$  . Calculé  $\succ \chi_{(lu)}^2$  alors On accepte  $H_a$  et rejetons  $H_0$ . Et on constate au vu du tableau des résultats ci-dessus que Vs de Cramer est positif (+ 0,737).

### **Etape 8 : Conclusion**

Etant donné que  $\chi_{corr}^2$  . Calculé  $\succ \chi_{(lu)}^2$   $H_0$  est rejetée et  $H_a$  est acceptée selon laquelle, il y a un lien significatif entre l'installation d'un système comptable cohérent et efficace au sein des établissements publics administratifs (EPA) et la bonne qualité de l'information comptable et aussi la bonne gestion des établissements publics administratifs (EPA). Et comme Vs de Cramer est positif (+ 0,737) alors on peut conclure que l'installation d'un système comptable cohérent et efficace est un critère de production d'une bonne qualité de l'information comptable et aussi d'une bonne gestion. *Ce qui confirme  $H_1$ .*

### **Etape 9 : Calcul du coefficient de contingence**

$$C = \sqrt{\frac{\chi^2}{\chi^2 + N}}$$

$$C = \sqrt{\frac{122,207}{75 + 122,207}} = 0,787$$

Comme  $C = 0,787 \in [0,70;1]$  d'où le lien entre la Variable Indépendante et Variable Dépendante est Fort.

## **3.2. Vérification de la deuxième hypothèse de recherche**

### **Etape 1 : Rappel de $H_{R2}$**

Cette hypothèse s'intitule « La comptabilité en droit constaté fournit une meilleure visibilité dans la gestion et le contrôle du budget des EPA, permettant ainsi d'éviter les falsifications au niveau des enregistrements comptables ». Il est donc question pour nous ici de vérifier le lien existant entre La comptabilité en droit constaté dans la gestion et le contrôle du budget des EPA (Variables Indépendantes) et éviter les falsifications au niveau des enregistrements comptables des (Variable Dépendante).

**Etape 2: Formulation des hypothèses Hypothèse nulle  $H_0$  et alternative  $H_a$**

Hypothèse nulle  $H_0$  : Il n'y a pas de lien significatif entre la comptabilité en droit constaté dans la gestion et le contrôle du budget des EPA et la éviter les falsifications au niveau des enregistrements comptables des EPA.

Hypothèse alternative  $H_a$  : Il y a un lien significatif entre la comptabilité en droit constaté dans la gestion et le contrôle du budget des EPA et la éviter les falsifications au niveau des enregistrements comptables des EPA.

**Etape 3 : Le choix du seuil de significativité**

Le seuil de signification noté  $\alpha$  précise la marge d'erreur ou de confiance acceptée en fixant les chances de se tromper ou non dans la prise de décision .nous choisissons de manière conventionnelle  $\alpha = 5\%$  de chance de nous tromper dans la prise de décision et 95% de chance de ne pas se tromper.

**Etape 4 : Choix et calcul du test statistique ou encore les tests d'associations**

**Tableau 6 : Contingence des effectifs de  $HR_2$**

		Quelle importance votre structure accorde-telle à au concept de comptabilité en droit constaté?				Total
		Pas important	Moyenne	Important	Très Important	
La gestion et le contrôle du budget dans le management au sein des établissements publics administratifs (EPA).	Peu de visibilité	0	15	7	0	22
	Passable	0	0	8	0	8
	Bonne visibilité	7	8	16	7	38
	Très Bonne visibilité	0	0	0	7	7
<b>Total</b>		<b>7</b>	<b>23</b>	<b>31</b>	<b>14</b>	<b>75</b>

Source : Auteurs à partir des données d'enquête.

Il ressort du tableau ci-dessus que dans notre échantillon ceux qui énoncent que la gestion et le contrôle du budget dans le management au sein des établissements publics camerounais actuellement à une « Bonne visibilité » répondent par « important » à la question, quelle importance votre structure accorde-telle au concept de comptabilité en droit constaté ?

(Ligne « Bonne visibilité » colonne « Important » le chiffre 16). Ce qui renforce notre soupçon énoncé à travers l’hypothèse de recherche  $HR_2$  selon laquelle « La comptabilité en droit constaté serait à même à fournir une meilleure visibilité dans la gestion et le contrôle du budget des EPA, permettant ainsi d’éviter les falsifications au niveau des enregistrements comptables ». Il reste maintenant à vérifier ce soupçon à travers le test du khi-deux pour s’assurer s’il est confirmé ou non confirmé.

Nous observons dans le tableau de calcul des fréquences théoriques  $F_e$  de  $HR_2$  ci-dessus, que 11 cellules (68,8%) ont un effectif théorique inférieur à 5. ( $F_o < 5\%$ ). L’effectif théorique minimum est de 0,65. et nous appliquons alors la correction de YATES en utilisant le khi-carré corrigé au lieu du khi carré simple.

Notons que 11 cellules (68,8%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L’effectif théorique minimum est de 0,65. Le logiciel SPSS.21 a incorporée cela dans les calculs directement et fournit le tableau de résultat ci-dessous.

**Tableau 7 : Résultat du test de khi-deux ou tests d’associations de  $HR_2$**

Tests du Khi-deux			
	Valeur	DDL	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson corrigée	63,108	9	0,007
Rapport de vraisemblance	61,848	9	0,001
Association linéaire par linéaire	3,994	1	0,046
Nombre d’observations valides	75		

Source : Auteurs à partir des données d’enquête.

**Tableau 8 : Résultat des Mesures symétriques du test de khi-deux de  $HR_2$**

Mesures symétriques			
		Valeur	Signification approximée
Nominal par Nominal	Phi	0,917	0,000
	V de Cramer	0,530	0,000
	Coefficient de contingence	0,700	0,000
Nombre d’observations valides		75	

Source : Auteurs à partir des données d’enquête.

**Etape 5 : Détermination du nombre de degré de liberté (N .D .D. L) et lecture de la valeur critique du khi-carré.**

Au regard du tableau de contingence ci-dessus, si nous notons NL = le nombre de ligne et NC = le nombre de colonne dans le tableau de contingence exclue les colonnes et lignes réservés

au total alors nous aurons comme formule D.D.L = (NL-1) (NC-1), dans ce tableau nous avons, NL = 4 et NC = 4 alors D.D.L = (4-1) (4-1) = 9 d'où  $\chi_{0,05}^2(9) = 16,92$

### **Etape 6 : Formulation de la règle de décision**

Le risque de première espèce  $\alpha$  étant fixé et DDL étant connu, on a les critères de décision suivantes :

Si  $\chi_{corr}^2$  . Calculé  $\succ \chi_{(lu)}^2$   $H_0$  est rejetée et  $H_a$  est acceptée.

Si  $\chi_{corr}^2$  . Calculé  $\leq \chi_{(lu)}^2$ ,  $H_0$  est acceptée et  $H_a$  est rejetée.

### **Etape 7 : Application de la règle de décision**

On a obtenu  $\chi_{corr}^2$  . Calculé = 63,108 et  $\chi_{0,05}^2(9) = 16,92$ ; comme 63,108  $\succ 16,92$  c'est-à-dire  $\chi_{corr}^2$  . Calculé  $\succ \chi_{(lu)}^2$  alors On accepte  $H_a$  et rejetons  $H_0$ . Et on constate au vu du tableau des résultats ci-dessus que Vs de Cramer est positif (+0,530).

### **Etape 8 : Conclusion**

Etant donné que  $\chi_{corr}^2$  . Calculé  $\succ \chi_{(lu)}^2$   $H_0$  est rejetée et  $H_a$  est acceptée selon laquelle, il y a un lien significatif entre la comptabilité en droit constaté dans la gestion et le contrôle du budget des EPA et la éviter les falsifications au niveau des enregistrements comptables des établissements publics administratifs (EPA). Et comme Vs de Cramer est positif (+ 0,530) alors on peut conclure que la comptabilité en droit constaté fournit une meilleure visibilité dans la gestion et le contrôle du budget des EPA, permettant ainsi d'éviter les falsifications au niveau des enregistrements comptables. *Ce qui confirme  $H_2$ .*

### **Etape 9 : Calcul du coefficient de contingence**

$$C = \sqrt{\frac{\chi^2}{\chi^2 + N}}$$

$$C = \sqrt{\frac{63,108}{75 + 63,108}} = 0,700$$

Comme  $C=0,700 \in [0,70;1]$  d'où le lien entre la Variable Indépendante et Variable Dépendante est Fort.

**Tableau 9 : Récapitulatif des résultats**

Hypothèses	$\alpha$	DDL	$\chi^2$ . calculé	$\chi^2_{lu}$	CC	Décision
HR <sub>1</sub>	0,05	9	122,662	16,92	0,787	confirmée
HR <sub>2</sub>	0,05	9	20,894	16,92	0,700	confirmée

**Source** : Auteurs de la recherche

## Conclusion

Le nouveau paradigme comptable issu de la loi portant Régime Financier de l'Etat pose les principes de sincérité, de régularité des comptes, et d'image fidèle dans la gestion des finances publiques. Il s'agit dans le cas d'espèce de l'implémentation de la comptabilité en droit constaté, de la comptabilité patrimoniale avec ses corollaires que sont les opérations de fin d'exercice (amortissements, provisions, dépréciations, charges et produits constatés d'avances). La comptabilité de l'Etat se révèle être un outil précieux pour le développement de l'action publique car elle permet la prise de différentes mesures grâce aux comptes annuels qu'elle produit.

La question centrale qui en découlait était de savoir si une extension de la comptabilité de caisse vers une comptabilité en droit constaté pourrait résoudre les problèmes de gouvernance auxquels font face les EPA notamment en matière de gestion efficiente des finances publiques ? L'objectif principal émanant de cette question était de vérifier si l'instauration de la comptabilité en droit constaté peut permettre l'amélioration de l'efficacité de la gestion des finances publiques dans les établissements publics administratifs au Cameroun.

Dans le souci d'y amener des éléments de réponse, nous avons, à partir d'une revue de la littérature formulé les hypothèses ci-dessous :

H<sub>1</sub> : l'installation d'un système comptable cohérent et efficace serait un critère de production d'une bonne qualité de l'information comptable et aussi d'une bonne gestion ;

H<sub>2</sub> : La comptabilité en droit constaté serait à même à fournir une meilleure visibilité dans la gestion et le contrôle du budget des EPA.



Pour confirmer ou infirmer nos hypothèses, nous avons procédé par une enquête sur le terrain pour la période allant de Février à Mars 2019<sup>17</sup> auprès des EPA de la ville de Yaoundé, Douala, Bafoussam et grâce au traitement statistique des données recueillies par le progiciel SPSS.21, nous avons pu confirmer nos hypothèses.

La mise en place d'une comptabilité d'engagement dans la sphère publique apparaît comme une nécessité pour éclairer la décision publique et s'assurer du bon usage des deniers publics. Dans la même lignée, Aftiss (2019) souligne la performance des entités publiques peut donc améliorée par l'usage des outils de contrôle de gestion en particulier le tableau de bord prospectif vu comme l'outil le plus adéquat au secteur public dans la mesure où les organisations publiques ne cherchent pas de la concurrence mais plutôt cherche de rendre leur gestion plus efficace et efficiente afin de faire face aux défis incessants. Cependant, il convient de préciser que, le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité en droit constaté nécessite des coûts (coûts d'implémentation, coûts de fonctionnement,...). Pour clôturer ce point, nous pouvons donc noter que la comptabilité d'engagement n'apporte pas seulement d'avantages mais aussi elle entraîne des déboires.

Au terme de cette étude, il nous semble judicieux d'émettre quelques suggestions et pouvant être utiles aux EPA.

Une adoption sans adaptation de référentiels privés induirait un certain nombre de difficultés. Le risque, par exemple, serait de voir se substituer à une information comptable axée sur les besoins du parlement (et à travers lui, les apporteurs de ressources fiscales) une information exclusivement construite en fonction des besoins des apporteurs de ressources externes. Un système comptable principalement orienté vers le contrôle de la solvabilité de l'emprunteur public pourrait potentiellement léser les intérêts des autres *stakeholders* aux premiers rangs desquels les générations présentes et futures, à la fois en qualité de contribuable mais aussi de consommateurs de biens publics.

Ce travail nous amène à conclure que l'évolution de la comptabilité publique à travers ses multiples réformes notamment par l'implémentation de la comptabilité en droit constaté

---

<sup>17</sup> La date de l'arrêt des opérations d'engagements du budget de l'Etat pour les Etablissement Publics et les collectivités territoriales décentralisées a été ramenée au 15 Novembre 2018, contrairement au délai du 30 du même mois habituellement établie. L'information est contenue dans une lettre-circulaire du Ministre des Finances, le reste est sans changement notamment la date buttoir au 31 Décembre 2018, pour toutes les opérations d'ordonnancement et celle du 28 Février 2019, fixé au titre des périodes complémentaire comptable pour le règlement des opérations d'ordre de la clôture de l'exercice 2018 (Cameroun tribune 02 Novembre 2018, Josy).



permet à l'Etat de faire un état des lieux sur son patrimoine et ainsi d'améliorer les états financiers de fin d'exercice.

Cette étude comporte, comme tout travail de recherche des limites qu'il convient de relever en vue de mieux cerner la portée de ses résultats.

La première limite est relative à la taille de l'échantillon et aussi à la spécificité de notre étude en effet, l'étude est menée auprès des individus / acteurs susceptibles d'avoir accès aux informations stratégiques et comptables au sein des EPA du Cameroun retenus se trouvant d'ailleurs dans la ville de Yaoundé, Douala et Bafoussam. Dans ce contexte, l'échantillon est considéré comme étant de petite taille (75).

La deuxième limite se situe au niveau méthodologique et concerne l'utilisation de la méthode d'enquête par questionnaire pour la collecte des données, cette méthode présente deux inconvénients. D'une part, l'instrument de mesure ne semble pas couvrir l'ensemble des dimensions théoriques des concepts parce que des questions fermées et semi ouvert sont utilisées. D'autre part, l'instrument étant basé sur le déclaratif tente de mesurer les perceptions des répondants, ce qui implique que l'approche n'est pas à l'abri de la subjectivité.

Au finish, nous ne saurions faire le point sur la conclusion sans présenter quelques apports notamment au niveau managérial, scientifique, professionnel, économique et social.

**Au niveau managérial**, l'étude permet d'interpeller les décideurs du Cameroun sur la façon dont sont gérées les finances publiques. Les résultats de cette recherche pourraient aider les décideurs à réorienter leur opinion sur les ordonnateurs et comptables publics en général et ceux des EPA en particulier. Au regard des résultats, il s'avère indispensable pour ces décideurs, de mettre un accent pour ce qui est du volet organisation des acteurs et autres intervenants dans le processus de gestion en générale et aussi de redéfinir les objectifs et les priorités des organes en charges des différentes structures et démembrement de contrôle interne au Cameroun.

**Au niveau scientifique**, le but principal de la science est d'assembler, de définir et de regrouper les expériences dans l'option de comprendre leurs interrelations à partir desquelles des généralisations peuvent être faites. En d'autres termes, à partir des interactions qui existent entre les différents phénomènes, les lois et les principes peuvent être développés. La méthode scientifique est donc l'approche la plus adéquate pour découvrir la vérité. Nonobstant le fait que la méthode scientifique vise à découvrir la vérité, elle ne peut intervenir dans la problématique des valeurs, elle peut définir le canevas pour émettre un jugement de valeur.



De plus, malgré le fait que la science s'efforce à minimiser les erreurs et à garantir la validité des résultats, celle-ci ont été malheureusement faites par les personnes utilisant la méthode scientifique donc la présente étude s'efforce de montrer le rôle d'une mise sur pied d'une bonne gestion des finances publiques en vue de garantir des meilleurs résultats pour les EPA au Cameroun.

**Au niveau professionnel**, ce travail permet de cerner le champ d'application des missions des agents comptables publics, de montrer la nécessité même de l'implémentation de la comptabilité en droit constaté au sein de l'administration publique.

**Au niveau économique**, la comptabilité nationale étant l'élément fondamental de la sphère économique d'un Etat, cette étude pourra mieux apprécier les indicateurs de la comptabilité nationale telle que le PIB au travers l'amélioration des outils de contrôle et d'évaluation des résultats tel que la comptabilité publique. D'autre part, la comptabilité publique qui correspond à un besoin de surveillance permet également aux différents partenaires de l'entreprise (actionnaires ou associés, salariés, établissements financier, Etat, les tiers etc..) de s'assurer de la qualité ou de la fiabilité des informations fournies est difficilement dissociable de l'activité économique du pays.

**Au niveau social**, la comptabilité publique permet de veiller sur la satisfaction de l'intérêt public. En effet, la principale mission de la comptabilité publique c'est le suivi et le contrôle du budget mise à la disposition des différentes entités publiques et de détecter les différents problèmes qui vont permettre d'améliorer l'efficacité et/ou l'efficience de celles-ci. Notons également que le contrôle de gestion revêt un intérêt d'ordre social qui est celui de s'assurer que les directeurs administrent leurs activités de manière efficaces, efficiente, saine et prudente ; et pour fournir une évaluation indépendante des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance, et formuler des constatation visant à en améliorer l'efficacité.

## **Références Bibliographiques**

**Aftiss, A., (2019)**, « Performance des entités publiques : quels apports du contrôle de gestion ? Cas des EEP marocains », *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, ISSN : 2665-7473, n° 2 : Janvier 2019, P. 634-654.

**Berger, P. & Luckmann, T., (1996)**, *La construction sociale de la réalité*, trad. fr. 2<sup>e</sup> édition Paris, A. Colin, coll. U.



**Brandao, E., (1997),** « Harmonisation comptable en Europe : Aperçu 1 », *FINECO*, n° 7, p.41- 66.

**Causse, G., (1999),** « vingt ans de normalisation comptable et de PCG: son influence dans les Pays d’Afrique francophone », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, les vingt ans de l’AFC, p. 211-222.

**Causse, G., (2000),** « Développement et comptabilité », *Encyclopédie Comptabilité Contrôle de Gestion et Audit, Economica*, p. 600.

**Chiapello, E. & Desrosieres, A., (2006),** « La quantification de l’économie et la Recherche en sciences sociales : paradoxes, contradictions et omissions – le cas Exemple de la Positive Accounting Theory », in François EYMARD

**Ghysels, R., (2013),** « Concept et application des IPSAS (1<sup>ère</sup> partie–Concept) », *Comptabilité et fiscalité pratique*, p.1.

**Granovetter, M., (1985),** « Economic action and social structure: the problem of embeddedness », *American Journal of Sociology*, vol. 91, p. 481-510.

**Guibert, J. & Jumel, G., (1997),** *Méthodologie des pratiques de terrain en sciences Humaines et sociales*, Armand Colin, 216 pages.

**Guthrie, J., (1998),** « Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector– Rhetoric or Reality », *Financial accountability & management*, vol. 14, n° 1, p. 1-19.

**Hasselbladh, H. & Kallinikos, J., (2000),** The Project of Rationalization : A Critique and Reappraisal of Neo-Institutionalism in Organization Studies, *Organization Studies*, vol. 21 : n° 4, p. 697-720.

**Lambert, A. & Marini, P., (2000),** Rapport d’information n°485 d’Alain Lambert et Philippe Marini, fait au nom de la Commission des finances du Sénat, septembre.

**Lambert, A. & Marini P., (2000),** « En finir avec le mensonge budgétaire, enquête sur la transparence très relative des comptes de l’Etat », *les rapports du Senat*, n° 485.

**Lambert, A. & Migaud, D., (2006),** « La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : levier de la réforme de l’Etat », *Revue française d’administration publique*, n° 1, p. 11-14.

**Lapsley, I., (1999),** « Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalising Modernity? » *Financial Accountability and Management* vol. 15, p. 201-207.

**Leiderer, S. & Wolff, P., (2007),** « Gestion des finances publiques: une contribution à la bonne gouvernance financière ». *Annuaire suisse de politique de Développement*, vol. 26, n° 2, p. 175-195.

**Marty, F., Trosa, S. et Voisin, A., (2006),** « Les enjeux liés à l'adoption d'une comptabilité patrimoniale par les administrations centrales », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, (Vol. 72), n° 2, p. 213-232.

**Marty, F., (2008),** « Crise financière et finances publiques locales : les risques induits par le Recours aux produits structurés », *Revue Lamy des Collectivités Territoriales*, n° 38, p.64-68.

**Marty, F., (2011),** « De la convergence des normes comptables publiques vers des Référentiels privés. », Bessy C., Delpeuch T. et Pelisse J. *Droit et régulations des Activités économiques : perspectives sociologiques et institutionnalistes*, LGDJ, *collection Droit et Société -Recherches et Travaux*, p. 281-292.

**McSweeney, B., (1997),** « the Unbearable Ambiguity of Accounting », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 7, p. 691-712.

**Mellor, T., (1996),** « Why Governments Should Produce Balance Sheets », *Australian Journal Of Public Administration* vol. 55, n° 1, p.78-81.

**Meyer, J.W. & Rowan, B., (1977),** « Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony », *American Journal of Sociology*, vol. 83, n° 2, p. 340-363

**Meyer, J. W., (1977),** « The Effects of Education as an Institution », *American Journal of Sociology*, vol. 83, n° 1, p. 55-77.

**Milot, J. P., (2000),** « Faut-il réformer la comptabilité de l'Etat? » *Politiques et management Public*, vol. 18, n° 4, p. 1-17.

**Milot, J. P., (2013),** « Réforme comptable et réforme des finances publiques », *Politiques et management public*, vol. 30, n° 3, p. 329-337.

**North, D. C., (1990),** « A Transaction Cost Theory of Politics », *Journal of Theoretical Politics*, vol. 2, n° 4, p. 355-367.

**OCDE, (2002),** « Les autres visages de la gouvernance publique », *Revue de l'OCDE*, p. 1-84.

**Osborne, D. & Gaebler, T., (1993),** *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit Is Transforming the Public Sector*, Plume, New York, 405 pages.

**Ouvrard, S., (2006),** « la Présentation de la performance en normes IFRS : enjeux et Perspectives », *cahier de recherche* n°22-2006, p. 1-5.

**Pina, V. & Torres, L., (2003),** « Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View », *Canadian Journal of Administrative Sciences*, vol. 20, p. 334-350.

**Pintaux, P., (2002),** « le système comptable Ouest Africain (SYSCOA), l'information Économique par la comptabilité », *Tertiaire*, n°104, p. 41-66.

**Powell, W. & DiMaggio, P., (1991),** « The New Institutionalism in Organizational Analysis », Chicago, *The University of Chicago Press*.

**Rouillard, L., (2012),** « Comptabilité (de caisse et d'exercice) », dans L. Côté et J.-F.

**Soguel, N., (1998),** *Eléments de comptabilité publique*, 2e édition, p. 4, Institut de hautes études en administration publique, Fondation autonome, associée à l'Université de Lausanne et à l'École polytechnique fédérale de Lausanne.

**Savard (dir.),** *Le Dictionnaire encyclopédique de l'administration publique*, [en Ligne], [www.dictionnaire.enap.ca](http://www.dictionnaire.enap.ca), p.1-3.

**Suchman, M. C., (1995),** « Managing legitimacy: strategic and institutional approaches », *Academy of Management Review*, vol. 20, n° 3, p. 571-610.

**Tolbert, P. S. & Zucker, L. G., (1996),** The Institutionalization of Institutional Theory, in: *Handbook of Organization Studies*, S. Clegg, C. Hardy & W.R. Nord (eds.), Sage Publications, *London Thousand Oaks New Delhi*, p. 175-190.

**Wirtz, P., (1999),** « la comptabilité financière et gouvernance des entreprises : le potentiel des Études de cas pour la compréhension des processus » *Revue du Financier*, vol. 12, n° 6, p. 67-99.