



Journal Homepage: -[www.journalijar.com](http://www.journalijar.com)



# INTERNATIONAL JOURNAL OF ADVANCED RESEARCH (IJAR)

DOI:10.21474/IJAR01/xxx

## La fonction décisionnelle de la comptabilité de l'Etat au Cameroun: Quel(s) usages décisionnels pour les comptes de l'Etat?

### *Abstract*

On January 21st 2021, Order n°00012/MINFI establishing the collection of accounting standards of the State was adopted In Cameroon. This instrument confirms country's choice for an accrual capital based accounting system, with among others objectives, helping in decision making. The paper aims to capture the decision making use of State's accounts in Cameroon. By mobilizing a qualitative methodology based on case study, the paper establishes the effectiveness of the decision making use of State's accounts in Cameroun and highlights the various decisions made with their assistance.

### *Résumé*

Le 21 janvier 2021, l'Arrêté n°00012/MINFI portant Recueil des Normes comptables de l'Etat a été adopté au Cameroun. Ce texte confirme l'option du pays pour la comptabilité patrimoniale d'engagement, avec entre autres objectifs, aider à la prise de décision. L'article a pour objectif de saisir l'usage décisionnel des comptes de l'Etat au Cameroun. En mobilisant une méthodologie qualitative basée sur une étude de cas, l'article établit l'effectivité d'un usage décisionnel des comptes de l'Etat au Cameroun et met en évidence les différentes décisions prises avec leur concours.

**Key words:-**  
00000000000000.

## **INTRODUCTION:-**

Le 21 janvier 2021, l'Arrêté n°00012/MINFI portant Recueil des Normes comptables de l'Etat a été signé par le Ministre des Finances du Cameroun, autorité des comptes publics dans ce pays. Cet acte constitue une étape décisive dans le processus de réforme de la comptabilité publique enclenché depuis plus d'une décennie, dans le sillage de la réforme des finances publiques dans les pays de la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC).

Ce Recueil est un corpus de quatorze (14) normes destinées à encadrer l'exercice de la comptabilité de l'Etat camerounais et du système de reporting subséquent. Pour l'essentiel, les normes ainsi publiées, autant que le cadre conceptuel qui les sous-tend, consacrent la migration vers une comptabilité patrimoniale d'engagement, en lieu et place de la comptabilité de caisse et de la comptabilité de caisse modifiée ayant respectivement prévalu jusque-là. Ce faisant, elles confirment l'introduction d'un paradigme nouveau dans la pratique de la comptabilité publique au Cameroun: Les comptes publics n'ont plus pour vocation de retracer les flux financiers découlant de l'exécution du budget de l'Etat. Ils sont désormais appelés à véhiculer une information financière destinée à diverses parties prenantes désignées dans le cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat.

La littérature comptable du secteur public a régulièrement souligné la fonction décisionnelle de la comptabilité (IPSAS 2015, Collignon 2017 et Milot ). Au Cameroun la vocation des comptes de l'Etat à servir la prise de décision est consacrée par les dispositions de l'article 96 du Décret n°2020/375 portant Règlement Général de la comptabilité publique, aux termes desquelles: *“la comptabilité de l'Etat a pour objet la description et le contrôle des opérations, ainsi que l'information des autorités de contrôle et de gestion”*.

L'objectif de cet article est de saisir l'usage décisionnel des comptes de l'Etat au Cameroun. Précisément, il s'agit de répondre aux questions suivantes: Les comptes de l'Etat camerounais sont-ils utilisés à des fins décisionnelles? Si oui, quelles sont les décisions ainsi prises?

L'article s'articule autour de trois (03) parties. Dans la première, une économie du cadre théorique de la fonction décisionnelle de la comptabilité est restituée. (I). Dans la deuxième, l'usage décisionnel de l'information financière véhiculée par les comptes de l'Etat camerounais est capté empiriquement (2). La troisième partie quant à elle discute des résultats obtenus (3).

## **II. LA FONCTION DECISIONNELLE DE LA COMPTABILITE DANS LE SECTEUR PUBLIC: UNE ECONOMIE DU CADRE THEORIQUE**

La vocation utilitaire de la comptabilité a été initialement affirmée par la théorie normative de la comptabilité (1). Elle a ensuite été confortée par la théorie institutionnelle qui la perçoit comme un produit de son environnement institutionnel (3).

En outre, en tant que système d'information (Disle 2018, Degos 1998), la comptabilité trouve un ancrage logique dans la théorie de la décision (2), participant ainsi à la formation des choix dont la légitimité est expliquée par la théorie néoinstitutionnelle (4).

## **I.1. La théorie normative ou l'affirmation de la vocation utilitaire de la comptabilité**

La théorie normative de la comptabilité est apparue sous la plume de Chambers (1955) au lendemain de la crise économique de 1929. La philosophie maîtresse la sous-tendant est que la théorie comptable ne doit pas se limiter à décrire ce que font les comptables. Elle doit plutôt indiquer ce que ces derniers doivent faire pour produire une information financière utile à ses destinataires ou à ses utilisateurs (Colasse 2004).

Précisément, Chambers (1966) considère qu'une théorie comptable doit avoir pour objectif de servir de cadre à la pratique et être fondée sur un ensemble de propositions relatives à l'entreprise et à son contexte. A cet effet, il énonce un ensemble de principes constituant le socle initial de la théorie comptable, avec pour vocation affirmée d'orienter l'action des comptables en vue de la production d'une information financière utile.

Ces principes sont les suivants:

- les caractéristiques propres à chaque entité doivent être prises en considération pour structurer un système d'information comptable qui lui soit bien approprié;
- le système d'information doit satisfaire deux conditions : il doit être logiquement cohérent et l'information qu'il fournit doit répondre aux besoins des utilisateurs ;
- l'activité comptable est une activité de prestation de service ;
- la comptabilité doit fournir les relevés en termes monétaires des transactions et des relations de l'entité. La satisfaction de cette exigence constitue un moyen facilitant la gestion rationnelle.

En présentant la comptabilité comme une *« prestation de service »* dont le produit *« doit répondre aux besoins des utilisateurs »*, la théorie normative de la comptabilité a posé les bases d'une approche utilitaire de la comptabilité.

En accord avec cette philosophie, plusieurs normalisateurs ont pris l'habitude d'élaborer des cadres conceptuels précisant les objectifs de l'information financière. Ainsi, pour l'IPSASB (2015), l'objectif des états financiers est de rendre compte et permettre la prise de décision. Cette posture est paratagée par le normalisateur français des comptes publics qui, même s'il semble privilégier la reddition des comptes, n'occulte pas l'importance de la prise de décision (Collignon et Milot 2017).

## **I.2. Un ancrage dans la théorie de la décision**

Etymologiquement, le terme décision dérive du verbe latin *« decidere »*, qui signifie *« trancher »*, lequel est lui-même une évolution du verbe *« caedere »*, signifiant *« couper »*<sup>1</sup>. Ainsi, la décision implique, d'emblée, l'idée d'une rupture, de la fin d'un processus spéculatif, dans lequel le sujet est confronté, voire tiraillé entre plusieurs alternatives : L'esprit

---

<sup>1</sup>Encyclopédie en ligne wikipedia

qui décide se place dans la posture d'un juge qui met un terme à un procès, en retenant une option parmi plusieurs se présentant à lui.

Selon le dictionnaire Larousse en ligne, la décision est l'acte par lequel quelqu'un opte pour quelque chose, prend une résolution, opère un choix entre plusieurs alternatives se présentant à lui. Pour les psychologues, la décision est l'action volontaire et réfléchie de l'esprit qui se détermine à l'occasion d'un choix d'une des issues, au terme d'un processus de délibération individuelle ou collective (Angelo et Mario 2018). En neuroscience, la décision est le fait d'effectuer un choix entre plusieurs modalités d'actions possibles lors de la confrontation à un problème, le but étant de le résoudre en traduisant le choix fait en un comportement (en une séquence d'action) (Allain 2013).

Les enjeux inhérents à la décision, conjugués à la rationalité du décideur conduisent à en faire un processus construit, plutôt qu'une réaction spontanée découlant d'un comportement irrationnel.

Dans ces conditions, la théorie de la décision accorde une place importante au processus décisionnel présenté comme le chemin conduisant du problème à résoudre au choix opéré à cet effet. Ainsi, Montmain et *al.* (2003) insistent sur la nature constructive de la décision, en la présentant comme un processus « *de planification dont le principe directeur est la raison* ».

Dans la théorie économique classique, la décision est posée comme une situation d'optimisation : L'homo oeconomicus, agent économique, producteur ou consommateur, supposé investi d'une rationalité illimitée, est confronté à la question du choix de la combinaison susceptible de lui procurer une utilité maximale (Kast 2002). Le problème est résolu en formulant un modèle mathématique qui permettra d'optimiser sa fonction d'utilité (en maximisant sa satisfaction ou en minimisant ses coûts), sous la contrainte d'autres paramètres tels que son budget. L'hypothèse de rationalité illimitée formulée comme base comportementale de l'agent économique conduit à affirmer que la combinaison trouvée, et logiquement retenue est la meilleure possible.

Mais les travaux de Simon (1947) introduiront une rupture avec cette approche de la décision. En relevant d'emblée le caractère irréaliste de l'hypothèse d'existence d'un agent économique omniscient et infaillible, tant dans l'analyse de l'information que dans le choix opéré, Simon montre que les agents économiques décident suivant une démarche processuelle, procédurale, et finissent par retenir non pas la meilleure solution, mais celle qui leur procure le plus de satisfaction, compte tenu du niveau d'information disponible.

En retenant une démarche procédurale de la décision, Simon (1947) place l'information au cœur du processus décisionnel. Il affirme à cet effet que la principale difficulté en la matière réside dans le traitement de l'information. Cette lecture est partagée par Marc (1991) qui considère que l'information donne du sens à une situation de décision et modifie à la fois la structure des options et les préférences recherchées.

Dans la vie des organisations, les décisions financières sont récurrentes. Elles consistent, pour les gestionnaires, à opérer des choix susceptibles d'avoir des conséquences plus ou moins

importantes sur l'utilité de l'organisation. Elles visent diverses finalités telles que l'investissement, le financement, l'achat, la vente, la modélisation économique, etc.

Compte tenu des enjeux inhérents aux décisions prises ou à prendre, l'information financière apparaît à la fois comme un déterminant et une boussole de la décision financière.

L'information financière désigne toute donnée susceptible d'éclairer ou d'orienter un choix financier. Si ses origines sont diverses, la comptabilité apparaît comme la principale source d'information financière, sinon, la plus normalisée.

Selon Chapellier (1993), l'information comptable est une donnée contribuant à la prise de décision financière. Cette lecture est partagée par Grenier (2000) qui affirme qu'une information comptable résulte de la mise en forme des données afin de répondre aux préoccupations décisionnelles des utilisateurs.

Pour sa part, Djongoué (2015) rappelle l'importance de l'information comptable dans les théories contractuelles de la firme. Ainsi, dans la relation d'agence actionnaire-dirigeant par exemple, la comptabilité constitue un coût d'agence contribuant à la réduction de l'asymétrie informationnelle entre les parties. Elle joue un rôle similaire dans la relation d'agence prêteur-emprunteur, en fournissant au prêteur des renseignements permettant de réduire l'antisélection (Stiglitz 1976) et de mieux choisir.

Le rôle de la comptabilité dans la prise de décision est également affirmé par sa valeur prédictive. Elle permet en effet aux agents économiques de formuler des anticipations sur l'avenir de la firme et de prendre des décisions.

Degos(2005), affirme à cet égard que les dirigeants ont besoin de chiffres et d'informations quantitatives pour justifier, étayer et rationaliser leurs décisions, confirmant ainsi la valeur informative de la comptabilité (Staubus 1961).

Dans le secteur public, la fonction décisionnelle de la comptabilité est tout autant affirmée.

Sous le prisme de la comptabilité de caisse, elle contribue au suivi et à l'exécution du budget, constituant ainsi une base pour éclairer les choix publics et mettre en branle les mécanismes de contrôle et de sanction (Marty et *al.* 2006, Alassa 2022).

Dans le cadre de la comptabilité patrimoniale d'engagement, non seulement la comptabilité publique renseigne sur l'état du patrimoine des entités publiques, facilitant les décisions d'allocation, mais également elle concourt à la mesure de la performance du secteur public, grâce notamment à un benchmark entre les entités publiques et les entités privées présentées comme exemplaires par les tenants de la Nouvelle Gestion Publique (Marty et *al.* 2006).

Dans un contexte où les Etats diversifient de plus en plus leurs sources de financement, en ayant notamment recours aux marchés financiers, la comptabilité patrimoniale d'engagement dans le secteur public contribue à un meilleur suivi des engagements de l'Etat, et une meilleure appréciation de la soutenabilité de la dette publique. Ce faisant, elle éclaire les décisions des bailleurs de fonds, qui trouvent dans les comptes publics des renseignements

pour décider ou non de l'octroi des concours, d'une part, et des modalités de cet octroi, d'autre part (IPSASB 2015).

Dans plusieurs pays, la réforme de la comptabilité publique, par migration de la comptabilité de caisse à celle d'engagement, a conduit les normalisateurs à réaffirmer la fonction ultime de l'information comptable dans le secteur public: Il s'agit « *d'offrir des informations utiles pour éclairer la prise de décisions ainsi que les plus adaptées pour répondre au besoin de responsabilité des ressources* » (OCDE 2013).

### **I.3. La théorie institutionnelle de la comptabilité: La compatibilité, reflet des institutions, véhicules des choix institutionnels**

La théorie institutionnelle de la comptabilité s'attache à étudier l'influence des institutions sur la formation et l'évolution des normes comptables.

Les institutions sont des lois, des valeurs sociales, des croyances, des attentes, des structures matérielles ou immatérielles susceptibles d'influencer les comportements en raison de leur pouvoir formel ou informel, supposé ou réel (Carpenter et Féros 1992).

Ainsi, pour les tenants de cette théorie, les normes comptables ne sont pas des générations spontanées. Elles sont le reflet des institutions qui les modèlent, et au service desquelles les comptes sont placés.

Au plan empirique, l'influence de l'institutionnalisme sur la comptabilité a été observée à divers niveaux. Qu'il s'agisse des organisations de la profession comptable, des professionnels de la comptabilité et des normalisateurs, l'ensemble de la filière comptable porte les marques de l'institutionnalisme (Covalesky et Dirsmith, 1988 ; Fogarty, 1988 ; Mézias 1990).

Une étude effectuée par Mézias (1990) montre que les variables institutionnelles telles que les actions entre les professions, les agences de régulation permettent de prévoir les pratiques comptables des firmes. Dans le même sens, Carpenter et Féros (1992) montrent que la théorie institutionnelle permet d'expliquer l'adoption des US GAAP par la ville de New-York.

Dans le même sens, l'action des institutions, notamment internationales, a permis la promotion de normes comptables jugées plus fiables conduisant plusieurs législations à y adhérer. Ce faisant, ces institutions ont favorisé le développement de l'harmonisation comptable internationale. Dans ce sens, Larson (1993) montre que l'International Standard Committee (IAS)<sup>2</sup> travaillait de façon à aligner ses normes sur la position des groupes de pression. Ce faisant, elle recherchait une légitimité auprès des entreprises, des organismes de réglementation boursière, et des auditeurs qui trouvaient dans lesdites normes un écho de leurs attentes décisionnelles et redditionnelles à l'égard de l'information financière.

Dans le domaine de la comptabilité publique, la dimension institutionnelle est davantage marquée. Ainsi, en raison même de sa vocation à saisir les flux économiques et financiers des entités publiques, cette comptabilité jouit d'un statut naturellement institutionnel.

---

<sup>2</sup> Désormais International Accounting Standard Board (IASB)

Non seulement les comptes publics sont tenus par des institutions généralement créées par la loi ou des actes réglementaires, mais également, ils sont soumis à une réglementation rigoureuse, caractérisée par sa stabilité (Legay 2012) et généralement accompagnée par des mécanismes destinés à établir et sanctionner la responsabilité des acteurs coupables d'écarts par rapport aux institutions établies (Alassa 2022).

Au Cameroun par exemple, l'activité comptable publique est le fait des comptables publics, personnels de l'Etat exerçant dans des conditions réglementaires particulières et placés sous la supervision administrative et technique de la Direction Générale du Trésor et de la Coopération Financière et Monétaire (DGTCFM).

La comptabilité publique est également encadrée par un ensemble de textes destinés à garantir sa régularité, à l'instar de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et du Décret n°2020/375 du 07 juillet 2020 portant Règlement Général de la Comptabilité Publique.

Cette influence des institutions dans le champ de la normalisation comptable conduit à l'élaboration de normes au service des institutions qui les ont influencées ou façonnées. C'est dans ce sens qu'au Cameroun par exemple, le normalisateur des comptes publics assigne à la comptabilité de l'Etat une mission à la fois claire et imperative: Décrire et contrôler les opérations, informer les autorités de contrôle et de gestion.

#### **I.4. La théorie néoinstitutionnelle de la comptabilité: La légitimation des choix au coeur du débat comptable**

La théorie néo-institutionnelle s'inscrit dans le prolongement de la théorie institutionnelle. Alors que la première s'intéresse au rôle des institutions dans l'économie, la seconde s'attache à expliquer la dynamique de légitimation des décisions managériales. Les isomorphismes organisationnels apparaissent ainsi comme des manifestations de cette quête de légitimité.

Traditionnellement, trois courants forment la théorie néo-institutionnelle. Il s'agit du courant historique, de celui de choix rationnel et du courant sociologique (Bensédine et *al.* 1998).

S'agissant précisément du courant sociologique qui nous intéresse dans ce travail, il a vu le jour sous les plumes de Meyer et Rowan (1977) puis celles de Scott et Meyer (1983). La thèse principale de ces auteurs est que toute organisation évolue dans un environnement institutionnel exerçant une influence sur elle. Pour survivre, les organisations ne doivent pas seulement réussir économiquement. Elles doivent également légitimer leurs actions auprès des institutions formant leur environnement institutionnel.

Selon Laufer et Burlaud (1997), la légitimité suppose l'existence de normes partagées, permettant aux organisations de coopérer. C'est donc la légitimité, en tant que principe de reconnaissance et de crédibilisation qui dicte les normes de la société, établissant le normal et l'anormal, l'acceptable et l'inacceptable, le permis et l'interdit.

Afin d'acquérir de la légitimité, les organisations se plient aux pressions de leur environnement institutionnel qui les appelle à converger vers certaines façons d'être, de faire,

voire de penser. Il s'agit de l'isomorphisme (Meyer et Rowan 1991, Touron 2012). Les pressions ainsi subies sont de nature coercitive, mimétique et normative (Scott 1995).

L'isomorphisme coercitif correspond à la dynamique de convergence résultant des lois et règlements en vigueur dans un environnement donné. Ces lois et règlements, qui sont des normes d'application obligatoire, modulent les comportements organisationnels, aboutissant à diverses formes d'homogénéisation.

L'isomorphisme mimétique procède quant à lui de l'imitation. Il est principalement le fait de la concurrence qui pousse les organisations au benchmark et à reproduire en leur sein les modèles qui semblent avoir fait le succès de leurs concurrents.

L'isomorphisme normatif résulte de l'application des mêmes normes au sein d'une profession ou dans un secteur d'activité. A la différence des lois et règlement qui ont un caractère coercitif, les normes constituent des recommandations, des orientations exhortant à adopter des pratiques jugées bonnes dans une profession. En cela, elles procèdent d'une démarche cognitive suscitant l'adhésion volontaire à une façon de faire.

L'apport de la théorie néo-institutionnelle à l'affinement de l'information financière, et partant, de sa fonction décisionnel, est essentiel.

Au nombre des manifestations les plus tangibles de la comptabilité moderne figurent la normalisation et l'harmonisation. Si la normalisation est le processus consistant à rendre « normale » la pratique de la comptabilité en élaborant des normes comptables, l'harmonisation quant à elle est le rapprochement des normes, par la mise en place de « passerelles » permettant une communication entre elles (Colasse 2004).

Grâce à la comparabilité permise, la normalisation et l'harmonisation alimentent la prise de décision en offrant une base objective de benchmark entre entités. Elles réduisent également l'incertitude en permettant, sur la base des données temporelles, d'effectuer des prévisions, réduisant ainsi l'aléa associé aux décisions (Colasse 2004).

Dans le secteur public, l'harmonisation comptable permet non seulement d'élaborer ou adopter des normes comptables modernes améliorant la transparence (Foumbouot et Koné 2012, Souleymanou 2018), mais également de légitimer les choix opérés, qui touchent à divers aspects de la vie publique telles que l'allocation des ressources (Amar et Berthier 2007), la protection de la fortune publique (Cowater 2022), le renforcement de l'efficacité des contrôles et la sanction (Alassa 2022).

Les lignes qui précèdent attestent du caractère prolifique de la littérature s'intéressant à la fonction décisionnelle de la comptabilité en général, et de la comptabilité publique en particulier. Elles ne renseignent cependant pas sur la nature spécifique des décisions prises à la lumière de l'information financière de l'Etat, en l'occurrence, dans le cas particulier du Cameroun.

Il convient à présent de capter, empiriquement, l'usage décisionnel fait des comptes de l'Etat au Cameroun ou dans un autre pays comparable.

## **II. L'USAGE DECISIONNEL DES COMPTES DE L'ETAT AU CAMEROUN: L'ETUDE EMPIRIQUE**

La méthodologie de l'étude sera présentée (1), puis viendront les résultats (2).

### **II.1. La méthodologie**

Pour saisir l'usage décisionnel des comptes de l'Etat au Cameroun, une étude qualitative a été mobilisée (1). Celle-ci s'est traduite par la collecte des données à partir d'entrevue (2) menées auprès d'un échantillon de répondants identifiés par le cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat (3). Les données collectées ont fait l'objet d'une analyse de contenu (4).

#### **II.1. 1. L'étude qualitative comme option méthodologique pertinente**

L'objectif de l'étude est de saisir l'usage décisionnel des comptes de l'Etat. Il s'agit précisément de connaître quels types de décisions sont prises par les destinataires des états financiers de l'Etat avec le concours de l'information financière véhiculée par ces états. En conséquence, le but est moins de mesurer que de décrire et comprendre le rôle des comptes publics dans la formation de ces décisions.

Compte tenu de l'indisponibilité d'informations spécifiques en la matière, la présente étude s'inscrit plutôt dans un champ exploratoire. Dans ces conditions, selon les critères énoncés par Dumez (2011), la démarche qualitative émerge comme la plus appropriée, plus précisément, celle de l'étude de cas.

Cette démarche a déjà été mobilisée dans plusieurs études réalisées dans le domaine de la comptabilité, dans des circonstances similaires. C'est notamment le cas de Palepin (1987), Baker et Hayes (1995) et Touron (2011).

Cette situation justifie également le recours à une approche inductive, d'où l'absence de propositions de recherche.

#### **II.1.2. La stratégie de collecte des données: L'entretien**

Nous avons eu recours à un entretien de type semi-directif. Compte tenu de la nature des questions posées, cette technique d'entretien a permis de laisser aux répondants la possibilité de s'étendre sur les questions appelant des détails, tout en gardant le contrôle de l'entretien.

L'entretien a été réalisé sur la base d'un guide d'entretien unique. Ce choix se justifie par le fait que, bien que les répondants soient issus d'institutions différentes ayant des missions distinctes, les données à collecter étaient identiques.

Pour une conduite harmonieuse de l'entretien, le guide d'entretien a été structuré en trois parties, à savoir:

- ✓ le préambule: Destiné à introduire le répondant à l'entretien en lui présentant ses motivations, les objectifs visés par l'entretien, l'usage auquel les informations collectées étaient destinées. Il communiquait également quelques règles sur la tenue de l'entretien;

- ✓ la prise de connaissance du répondant et de l'entité utilisatrice: Cette partie du guide était destinée à capter des renseignements sur le répondant et l'institution pour laquelle il répond. Il permettait également de confirmer que le répondant disposait de connaissances comptables suffisantes pour tenir l'entretien, d'une part, et qu'il remplissait des fonctions l'amenant à recourir à l'information financière, d'autre part;
- ✓ usage décisionnel de l'information financière: Dans cette partie, le guide traitait de l'usage auquel les utilisateurs destinent l'information financière issues des comptes de l'Etat, et plus précisément, du type de décisions prises avec le concours de cette information.

### II.1.3. L'échantillonnage

La population cible désigne le gisement dans lequel les données susceptibles de satisfaire les besoins en informations identifiés dans l'étude sont collectées. Dans le cas de la présente étude, cette population est constituée des destinataires de l'information financière désignés dans le cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat camerounais. Il s'agit essentiellement d'institutions impliquées dans la gestion, le contrôle et la sanction de la gestion.

Selon le cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat camerounais, les états financiers de l'Etat sont destinés à neuf (09) catégories de destinataires. En raison de l'indisponibilité des représentants de certaines catégories, seuls sept (07) répondants ont été interrogés, issus de sept (07) catégories de destinataires.

La distribution de l'échantillonnage et le calendrier de déroulement des entretiens sont donnés dans le tableau ci-dessous.

**Tableau n°1:** Structure de l'échantillon et calendrier des entretiens

n°	Utilisateurs	Fonction du répondant	Code de désignation	Date d'entretien	Durée de l'entretien
01	Agence Comptable Centrale du Trésor	Chef de service des opérations d'ordre	CS	19/03/2025	2h05
02	Programme de sécurisation des recettes routières	Coordonnateur du Programme	CP1	21/03/2025	1h55mn
03	Chambre des Comptes de la Cour Suprême	Magistrat des comptes, Conseiller Maître	MC	28/03/2025	1h57
04	Services du Contrôle Supérieur de l'Etat	Inspecteur d'Etat, Chef de Section	IE	09/04/2025	2h03
05	Agence Française	Inspecteur de	GP	15/04/2025	1h58mn

	de Développement	Programme			
06	United Bank of Africa (UBA)	Gestionnaire de Portefeuille	SP	18/04/2025	1h43mn
07	Africa Development Foundation (ADA)	Directeur Général	DG	23/04/2025	2h17mn
		<b>Total</b>	<b>07</b>		

**Source:** Notre étude

#### II.1.4. L'analyse de contenu comme technique d'analyse des données

Selon Bardin (1977), « l'analyse de contenu est un ensemble d'instruments méthodologiques de plus en plus raffinés et en constante amélioration s'appliquant à des discours (contenu et contenant) extrêmement diversifiés. Le facteur commun de ces techniques multiples et multipliées (...) est une herméneutique contrôlée fondée sur la déduction et l'inférence. En tant qu'effort d'interprétation, l'analyse de contenu se balance entre les deux pôles de la rigueur de l'objectivité et de la fécondité de la subjectivité ».

Dans le cas d'espèce, les données collectées au cours des entrevues ayant été transcrites, le recours à l'analyse de contenu s'est avéré pertinent. La méthodologie déployée à cet effet a été celle décrite par Wanlin (2007). L'unité d'analyse a été le transcrit de l'entrevue.

Les lignes qui suivent restituent les résultats obtenus.

### II.2. Les résultats

Nous présentons les domaines d'activités des institutions représentées dans l'échantillon (1), l'effectivité du recours à l'usage décisionnel de l'information sera vérifié (2) avant de spécifier la nature des décisions prises à l'aune des comptes publics (3).

#### II.2.1. Domaines d'activités des institutions représentées dans l'échantillon

Les domaines d'activité des institutions employant les personnes interrogées sont donnés dans le tableau n°2.

D'une manière générale, il s'agit d'institutions impliquées dans la gestion, le contrôle et/ou le financement des projets de l'Etat. A ce titre, elles utilisent les comptes publics à divers égards.

**Tableau n°2:** Domaines d'activités des institutions représentées dans l'échantillon

Questions posées	Réponses	Freq.	%
Dans quel domaine exerce l'institution pour laquelle vous travaillez ?	Administration	02	28,57
	Contrôle des finances publiques, jugement et sanction des acteurs de la gestion des finances publiques	02	28,57
	Financement de l'Etat	02	28,57

	Société civile	01	14,28
Total		07	

**Source:** Notre étude

### II.2.2. L'effectivité de l'usage décisionnel des comptes de l'Etat

L'étude atteste du recours aux comptes publics à des fins décisionnelles, comme l'illustrent les réponses reprises ci-dessous.

M. CP : « (...) nous recevons des données sur les comptes retraçant les différents impôts. Cela participe du suivi de la performance des services. On peut donc dire que c'est plus pour la prise de décision car ces renseignements déterminent les actions à entreprendre (...) ».

M.MC : « Nous recevons l'information financière pour rendre des jugements qui sont des décisions de justice. Nous la recevons également pour certifier les comptes de l'Etat. Dans une certaine mesure, l'information reçue nous permet aussi de planifier nos travaux (...) ».

Une analyse des réponses collectées révèle que l'usage décisionnel des comptes publics est pratiqué par 100% des répondants, indépendamment du domaine d'activité de l'institution destinataire desdits comptes. Cette situation est résumée dans le tableau ci-dessous.

**Tableau n°3:** Effectivité de l'usage décisionnel des comptes publics par les institutions destinataires

Question posée	Destinataires	Réponse
Utilisez-vous les comptes de l'Etat pour prendre des décisions?	Gestionnaire de crédits publics	Oui
	Comptable public	Oui
	Contrôleur des finances publiques	Oui
	Magistrat des comptes	Oui
	Inspecteur de programmes chez un partenaire technique et financier	Oui
	Dirigeant d'une ONG	Oui
	Autres parties prenantes	Oui
<b>Total</b>		<b>100%</b>

**Source:** Notre étude

### II.2.3. Nature des décisions prise à l'aune des comptes de l'Etat

L'on constate que l'usage décisionnel des comptes de l'Etat est partagé par tous les utilisateurs interrogés. Cependant, la nature des décisions prises à l'aune des comptes collectés varie d'une entité à l'autre et dépend du domaine d'activité.

Ainsi, alors que les entités relevant de l'administration ont recours à l'information financière pour alimenter des décisions d'investissement et de financement de l'Etat, les institutions impliquées dans le contrôle et la sanction s'en servent dans le cadre de la planification, pour décider des contrôles à effectuer, et dans le cadre de la sanction, pour rendre des décisions sur les affaires examinées.

Les partenaires techniques et financiers sont quant à eux préoccupés par les décisions de financement à prendre, alors que les organisations de la société civiles ont recours à cette information dans le cadre de la gouvernance, pour renforcer le contrôle citoyen.

Dans l'ensemble, 80% des administrations interrogées affirment se servir des informations produites ou collectées pour prendre des décisions de contrôle, tandis que 60% affirment s'en servir pour décider dans le cadre de la sanction. Les décisions d'investissement et de gestion courante sont évoquées en dernier lieu, avec 20% des citations.

Ces différentes positions sont notamment traduites dans les déclarations ci-dessous:

M. CP1 : *«Nous prenons essentiellement des décisions pour mieux collecter des recettes. Il peut s'agir par exemple d'affecter les vendeurs à un poste, de mieux évacuer les recettes, ou même de sanctionner un agent indélicat. Il conviendrait aussi de noter que le Programme de Sécurisation des Recettes Routière à travers ses deux guichets est le principal «banquier de l'Etat » en matière d'entretien et de développement des infrastructures routières ».*

M. IE : *«Toutes les informations que nous collectons servent au contrôle. Soit nous planifions le contrôle, soit nous l'exécutons. Indirectement, à travers le CDBF logé dans les services du CONSUPE, nous concourons à la sanction ».*

M. GP : *«En tant que partenaire au développement, l'information collectée est d'abord destinée à éclairer la décision de l'Agence. Il s'agit de décider d'un concours sollicité, ou éventuellement de l'arrêt d'un concours. Evidemment, nous sommes aussi intéressés par le suivi des projets, de l'utilisation des ressources. Mais ça nous le faisons à travers les auditeurs recrutés».*

Le tableau ci-dessous synthétise les déclarations faites sur cette question.

*Table n°4 : Nature des décisions alimentées par l'information financière collectée*

Question posée	Domaine d'activité du destinataire	Inv.	Fin.	Gest.	Cont.	Sanct.
Quel (s) type (s) de décision l'information financière collectée vous aide à prendre ?	Administration	Oui	Oui	Oui	Non	Oui
	Contrôle des finances publiques, jugement et sanction des acteurs de la gestion des finances publiques	Non	Non	Non	Oui	Oui
	Financement de l'Etat	Non	Oui	Non	Oui	Non
	Société civile	Non	Non	Non	Oui	Non
	Autres	Non	Oui	Non	Oui	Non
	<b>05</b>	<b>20%</b>	<b>40%</b>	<b>20%</b>	<b>80%</b>	<b>60%</b>

Source : Nos travaux

Inv.=Décision d'investissement ; Fin.=Décision de Financement ; Gest.=Décision de gestion courante ; Cont=Décision de contrôle ; Sanct.= Décision de sanction ; Aut.=Autre décision

### **II.3. Discussion**

L'usage décisionnel des comptes publics est pratiqué par l'ensemble des destinataires identifiés par le cadre conceptuel des comptes publics. Cette "universalité" du recours à l'information financière comme matière première pour la prise de décision trouve sa justification dans l'essence des entités destinataires de l'information financière. Elles sont toutes des institutions, publiques ou privées, nationales ou internationales, occupant une place de choix dans l'architecture de la gestion des finances publiques au Cameroun.

Au plan théorique, ces résultats attestent de l'existence d'un institutionnalisme comptable dans le secteur public camerounais, dans la mesure où il est manifeste que le normalisateur camerounais des comptes publics à rédiger les normes comptables de l'Etat soit en pensant à ces derniers, soit sous leur influence.

Les résultats de l'étude confortent également les thèses de la théorie normative de la comptabilité dans le secteur public camerounais: Les normes comptables sont élaborées pour servir les attentes informationnelles des institutions. La comptabilité est une prestation de service livrant un produit utile et utilisé par ses destinataires.

Par ailleurs, l'étude révèle une modulation de l'usage décisionnel des comptes publics, en fonction du domaine d'intervention de chaque acteur ou de son statut, toute chose qui confirme la dimension institutionnelle de la normalisation des comptes publics au Cameroun. Ainsi, 20% des répondants affirment recourir à l'information financière fournie par les comptes publics pour prendre des décisions d'investissement, tandis qu'ils sont plus nombreux, soit 40% à recourir aux comptes publics pour prendre des décisions de financement. Les décisions de contrôle et de sanction sont celles ayant le plus recours aux comptes publics, avec respectivement 80% et 60% des destinataires interrogés affirmant y recourir à cette fin.

### **CONCLUSION**

L'étude avait pour objectif de capter l'usage décisionnel des comptes publics au Cameroun. Ce faisant, elle tire son ancrage dans la théorie normative de la comptabilité, la théorie de la décision, la théorie institutionnelle de la comptabilité et la théorie néo-institutionnelle de la comptabilité.

Les résultats obtenus attestent non seulement d'un usage décisionnel des comptes de l'Etat au Cameroun, mais également, d'une modulation dudit usage par les différents destinataires, chacun suivant son domaine d'intervention.

Les résultats confortent également la dimension institutionnelle de la comptabilité, autant qu'ils révèlent le caractère utilitaire de la comptabilité de l'Etat, en accord avec la théorie normative de la comptabilité.

## REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Amar, A., & Berthier, L. (2007). Le nouveau management public : avantages et limites. *Gestion et Management Public*, 1(1), 45–60
- Ansoff, H. I. (1967). *Corporate strategy: An analytic approach to business policy for growth and expansion*. New York, NY : McGraw-Hill.
- Avelé, D. (2013). La théorie positive de la comptabilité : perspectives théoriques et critiques. *Cahier électronique de la Faculté d'Administration, Université de Moncton*, cahier n° 02-2013. Moncton (Canada).
- Burlaud, A. (2019). L'histoire contemporaine de la normalisation comptable : le choc de la financiarisation et de la mondialisation (communication présentée au colloque NOME, Université de Bordeaux, 25 juin 2019).
- Chambers, R. J. (1955). A blueprint for a theory of accounting. *The Accounting Review*, 30(2), 15–30.
- Chambers, R. J. (1966). *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*. Englewood Cliffs (NJ) : Prentice-Hall.
- Chapellier, P. (1993). Pour un élargissement de l'approche contingente du système d'information comptable de la PME. In *Actes du XIVe Congrès de l'Association Française de Comptabilité* (pp. xx–yy)
- Collignon, I., & Milot, J.-P. (2017). Le cadre conceptuel des comptes publics. *Gestion & Finances Publiques*, n° 1/2017, 15–32.
- Comte, A. (1842). *Discours sur l'esprit positif*. Paris : Bachelier.
- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1988). An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget category. *Administrative Science Quarterly*, 33(4), 562–587.
- Décret n°2020/375 du 07 juillet 2020 portant Règlement Général de la Comptabilité Publique
- Degos, J.-G. (1998). Histoire de la comptabilité (Que sais-je ? n° 3398). Paris : Presses universitaires de France. ISBN 978-2-13-049378-5
- Degos, J.-G. (1998). *Histoire de la comptabilité* (Que sais-je ? n° 3398). Paris : Presses universitaires de France.
- Degos, J.-G., & Mattessich, R. (2011). La littérature comptable francophone (1900–1950) et les risques d'une période chaotique. *Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160.
- Djongoué, G. (2015). Qualité perçue de l'information comptable et décisions des parties prenantes (Thèse de doctorat, Institut de Recherche en Gestion des Organisations, Université de Bordeaux). Bordeaux : Université de Bordeaux

- Dumez, H. (2011). Qu'est-ce que la recherche qualitative ? *Le Libellio d'AEGIS*, 7(4), 47–58.
- Hart, O. D., & Holmström, B. (1987). The theory of contracts. In T. F. Bewley (Ed.), *Advances in economic theory: Fifth World Congress* (pp. 71–155). Cambridge University Press.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- Kast, R. (2002). *La théorie de la décision*. Paris : Éditions La Découverte
- Knight, F. H. (1921). Risk, uncertainty and profit. Boston, MA : Houghton Mifflin Company.
- Koné, B., & Mfombouot, A. (2012, 26 mars). L'harmonisation du cadre de gestion des finances publiques dans l'espace CEMAC : repartir sur des bases plus rassurantes. Blog de la gestion des finances publiques du FMI.
- Le Moigne, J.-L. (1973, mars). *Note sur la théorie des méta-modèles en management* (Note de travail No NrG 76-10). Aix-en-Provence : IAE d'Aix-en-Provence.
- Le Moigne, J.-L. (1994). *Le constructivisme (Tome I : Des fondements)*
- Le Moigne, J.-L. (1995). Les épistémologies constructivistes. Paris : Presses universitaires de France.
- Le Moigne, J.-L. (1995). *Les épistémologies constructivistes*. Presses universitaires de France.
- Marty, F., Trosa, S., & Voisin, A. (2006). Les enjeux liés à l'adoption d'une comptabilité patrimoniale par les administrations centrales. *Revue internationale des sciences administratives*, 72(2), 213–232.
- Marty, F., Trosa, S., & Voisin, A. (2006). Les partenariats public-privé. Paris : La Découverte
- Mays, N., & Pope, C. (1995). Qualitative research: Reaching the parts other methods cannot reach. *British Medical Journal*, 311(6996), 42–45.
- Mays, N., & Pope, C. (1995). Qualitative research: Reaching the parts other methods cannot reach. *British Medical Journal*, 311(6996), 42–45.
- Mongbat, A. (2022). L'obligation de rendre compte dans les récentes réformes du droit public financier camerounais. *Revue Algérienne de Finances Publiques*, 12(2), 273–305. Retrieved from
- Nobes, C. W., & Parker, R. H. (2008). Comparative international accounting (8th ed.). Financial Times / Prentice Hall
- Simon, H. A. (1947). *Administrative behavior: A study of decision-making processes in administrative organization*. New York, NY : Macmillan
- Simon, H. A. (1957). *Models of man: Social and rational*. New York, NY : John Wiley & Sons.2

- Stiglitz, J. E., & Weiss, A. (1981). Credit rationing in markets with imperfect information. *American Economic Review*, 71(3), 393–410.
- Stiglitz, J. E., & Weiss, A. (1981). Credit rationing in markets with imperfect information. *American Economic Review*, 71(3), 393–410.
- Williamson, J. (1990). What Washington means by policy reform. In J. Williamson (Ed.), *Latin American Adjustment: How Much Has Happened?* (pp. 7–20). Washington, DC : Institute for International Economics.

UNDER PEER REVIEW IN IJAR