

REPUBLIQUE DU CAMEROUN
PAIX-TRAVAIL-PATRIE

COUR SUPREME

CHAMBRE DES COMPTES

CABINET DU PRESIDENT

☎ : (237) 22 22 64 22



REPUBLIC OF CAMEROON
PEACE-WORK-FATHERLAND

SUPREME COURT

AUDIT BENCH

PRESIDENT'S CHAMBERS

☎ : (237) 22 22 64 22



AVIS DE LA CHAMBRE DES COMPTES SUR LE PROJET DE LOI DE REGLEMENT DE L'EXERCICE 2010

AVIS

N° 001/2011/CSC/CDC DU 14 NOVEMBRE 2011 SUR LE PROJET DE LOI DE REGLEMENT DE L'EXERCICE 2010.

Au nom du Peuple Camerounais

La Chambre des Comptes de la Cour Suprême du Cameroun, siégeant en Chambre de Conseil composée de :

- Monsieur ATEBA OMBALA Marc, Président de la Chambre des Comptes ;
- Messieurs MOUTCHIA AMBE George, MBENOUN Théodore, Mesdames FOFUNG Justine NABUM épouse WACKA et SIMO TCHUINTE Lucienne épouse SIMO BOBDA, Présidents de Section;
- Messieurs KAMENI Pierre, DITOPE LINDOUME, DJOKO André, MANGA MOUKOURI, HAKAPOKA Narcisse, FOU DA AMOMBO, NGAN Evaristus AZEH, FOU DA NKODO Achille, THEUMOUBE Philippe, NDONGO ETAME David, MIKONE Martin Bienvenu, NDJOM NACK Elie, ALIMA Jean Claude, Madame MVOGO Jeanne d'Arc épouse MBARGA, Conseillers Maîtres ;
- Messieurs YEBGA MATIP, EZO'O BIZEME, OUMAROU Abdou, Conseillers Référendaires ;

En présence de Messieurs BAWACK Benson BONNY, TENGUEN WEROGO Pius, Avocats Généraux,

réunie en la salle ordinaire de ses audiences sise en son siège à Yaoundé, Cameroun ;

Sur la base des travaux effectués par le Comité de préparation de l'avis sur le projet de loi de règlement de l'exercice 2010, présidé par Monsieur MBENOUN Théodore, Président de la première Section ayant pour rapporteur général Monsieur NDJOM NACK Elie et pour membres Messieurs KAMENI Pierre, FOU DA AMOMBO, FOU DA NKODO Achille, THEUMOUBE Philippe, MIKONE Martin Bienvenu, ALIMA Jean Claude, Conseillers Maîtres, YEBGA MATIP, EZO'O BIZEME, Conseillers Référendaires et Monsieur BAWACK Benson Bonny, Avocat Général ;

A émis le 14 novembre 2011, sur le projet de loi de règlement de l'exercice 2010, l'avis ci-après :

Vu la Constitution ;

Vu la loi n° 2003/005 du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des Comptes de la Cour Suprême ;

Vu la loi n° 2006/16 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation et le fonctionnement de la Cour Suprême ;

Vu la loi n° 2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat ;

Vu les ordonnances n^{os} 24/CDC/CSC du 11 août 2010 de Monsieur le Président de la Chambre des Comptes portant mise en place d'un comité de rédaction de l'avis sur le projet de loi de règlement et 2011/04/CAB/PCDC/CSC088 du 06 septembre 2011 de Monsieur le Président de la Chambre des Comptes portant désignation des membres du Comité de préparation de l'avis sur le projet de loi de règlement ;

Vu la lettre n° 35/088/CAB/PCDC/CSC du 18 octobre 2011 de Monsieur le Président de la Chambre des Comptes relative au retard dans la communication du projet de loi de règlement de l'exercice 2010, adressée à Monsieur le Ministre des Finances ;

Vu la lettre n°11/383/L/MINFI/SG/DGTCFM/DT/ACCT/Conso du 21 octobre 2011 de Monsieur le Ministre des Finances portant transmission à la Chambre des Comptes, pour avis, du projet de loi de règlement de l'exercice 2009, reçue à la Chambre le 24 octobre 2011 et enregistrée sous le numéro 556 ;

Vu la lettre n° 35/088/CAB/PCDC/CSC du 18 octobre 2011 de Monsieur le Président de la Chambre des Comptes de la Cour Suprême transmettant à Monsieur le Ministre des Finances la proposition d'avis, élaborée par le comité de préparation de l'avis sur la loi de règlement, pour ses observations éventuelles à retourner à la Chambre le mercredi 9 novembre 2011 au plus tard ;

Vu les observations de Monsieur le Ministre des Finances transmises par courrier n°11/431/N/MINFI/SG/DGTCFM/DT/ACCT du 08 Novembre 2011, reçu à la Chambre le 9 novembre 2011 sous le numéro 585 ;

Vu l'ordonnance n° 2011/...../CAB/PCDC/CSC 088 du novembre 2011 de Monsieur le Président de la Chambre des Comptes portant convocation de Membres de la Chambre des Comptes à siéger en Chambre de Conseil le 14 novembre 2011 à 10 heures aux fins d'examiner la demande d'avis sur le projet de loi de règlement de l'exercice 2010 ;

L'examen du dossier de demande d'avis ainsi constitué et du projet de loi de règlement de l'exercice 2010 appelle les observations suivantes en la forme et au fond :

I- EN LA FORME

11. Sur la transmission du projet de loi de règlement de l'exercice 2010 à la Chambre des Comptes.

La Chambre des Comptes de la Cour Suprême est appelée à émettre son avis sur le projet de loi de règlement du dernier exercice clos présenté au Parlement. La loi n° 2006/016 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation et le fonctionnement de la Cour Suprême qui dispose à cet effet en son article 39 (c) que « La Chambre des Comptes est compétente pour donner son avis sur les projets de la loi de règlement présentés au Parlement », ne fixe pas formellement une date pour la transmission du projet de loi de règlement à la Chambre des Comptes. Or aux termes de l'article 21 de la loi n° 2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat, « Le dépôt du projet de la loi de règlement et de ses annexes doit intervenir au plus tard le 30 septembre de l'année suivant celle de l'exercice auquel il se rapporte. »

Il en résulte que l'avis de la Chambre des Comptes doit accompagner le projet de loi de règlement présenté au Parlement et déposé au plus tard le 30 septembre.

Il en découle que la transmission du projet de loi de règlement à la Chambre des Comptes doit intervenir avant cette date de manière à donner à la juridiction financière un temps suffisant pour remplir sa mission légale.

Le projet de loi de règlement de l'exercice 2009 a été reçu à la Chambre des Comptes le 17 septembre 2010 et il a été recommandé dans l'avis n° 001/2010 du 1^{er} novembre 2010 le concernant que le Ministre des Finances intègre la tradition

de la communication périodique progressive des informations sur l'exécution de la loi des finances à la Chambre des Comptes tout au long de l'année.

Or le projet de loi de règlement de l'exercice 2010, adressé le 21 octobre 2011 par Monsieur le Ministre des Finances, n'a été reçu à la Chambre que le 24 octobre 2011. Cette transmission est donc tardive.

La Chambre des Comptes n'a donc pu remplir sa mission dans les délais impartis, aucune communication d'informations ne lui ayant été donnée au cours de l'exécution de la loi des finances de l'exercice 2010 comme souhaité alors que le Ministre des Finances avait souscrit à ce principe.

1.2. Sur la forme et le contenu du projet de loi de règlement de l'exercice 2010 transmis.

Relativement à la forme et au contenu de la loi de règlement, la loi n°2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat dispose :

« Article 20 : (1) *La loi de règlement est la loi de constatation de la dernière loi de finances exécutée.*

(2) La loi de règlement :

1 °) - ratifie les modifications apportées par décret d'avance aux crédits ouverts par la dernière loi de finances ;

2°) - arrête le montant définitif des recettes et des dépenses du budget auquel elle se rapporte ainsi que le résultat qui en découle ;

3°) - arrête le montant définitif des ressources et des charges de trésorerie ayant concouru à la réalisation de l'équilibre financier de l'année correspondante ;

4°) - constate les écarts dans la mise en œuvre des programmes sur la base des objectifs des indicateurs correspondants ;

5°) - constate le compte de résultat de l'exercice établi à partir des ressources et des charges visées à l'article 12 ci-dessus ;

6°) - affecte le résultat comptable de l'exercice.

(3) Le cas échéant, la loi de règlement :

1°) - comporte toutes dispositions relatives à l'information et au contrôle du Parlement sur la gestion des finances publiques, à la comptabilité de l'Etat et au régime de la responsabilité pécuniaire des agents des services publics ;

2°) - arrête les soldes des comptes spéciaux non reportés à l'exercice suivant ».

« Article 22 Le projet de loi de règlement est accompagné :

1°) du développement des opérations budgétaires présentées par nature, en distinguant les prévisions, les recouvrements et les restes à recouvrer, les paiements et les restes à payer ;

2°) de l'état sur les dépenses par programme indiquant la dotation initiale, les modifications intervenues au cours de la gestion, les ordonnancements et les arriérés de paiement, assorti des annexes explicatives sur l'utilisation des crédits et les écarts entre estimations et réalisations ;

3°) des rapports annuels de performance des administrations rédigés par les ordonnateurs principaux ;

4°) des annexes explicatives par budget annexe et par compte spécial ;

5°) d'un état de réalisation de tous les projets d'investissement justifiant les écarts constatés au cours de l'année concernée entre les prévisions et les réalisations, par administration et par région ;

6°) du compte de résultat de l'exercice établi à partir des ressources et des charges visées à l'article 12 ci-dessus ».

Le projet de loi de règlement de l'exercice 2010 susvisé adressé à la Chambre des Comptes se révèle plus complet que celui transmis l'an dernier au titre de l'exercice 2009. Car il contient plusieurs documents nouveaux.

Tels : 1°/ les états financiers arrêtant pour l'exercice 2010 « le montant définitif des recettes et des dépenses du budget ainsi que le résultat qui en découle » ainsi que « le montant définitif des ressources et des charges de trésorerie ayant concouru à la réalisation de l'équilibre financier... », conformément à l'article 20 alinéa 2 (2° et 3°) de la loi du 26 décembre 2007 susvisée ;

2°/ le compte de résultat de l'exercice 2010 ;

3°/ les annexes explicatives par compte spécial ;

4°/ des documents sur la réalisation des projets d'investissement public ;

5°/ des informations et pièces sur l'emprunt obligataire.

Malgré les quelques insuffisances que comportent ces documents, du reste signalées par le Ministre des Finances, il convient d'observer qu'il y a là des efforts louables engagés pour apporter des informations nécessaires au contrôle de l'exécution de la loi des finances de l'année écoulée.

En revanche il n'est pas fait mention des restes à recouvrer dans le développement des opérations budgétaires en recettes. Le Ministre des Finances sur ce terrain invoque les difficultés rencontrées pour déterminer les restes à recouvrer en raison des insuffisances dans la prise en charge des titres de recette. Cela ne saurait battre en brèche les dispositions impératives de l'article 63 (1) de la loi du 26 décembre 2007 susvisée aux termes desquelles « la comptabilité générale de l'Etat est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations conformément au plan comptable général de l'Etat ».

II- AU FOND, L'EXECUTION DU BUDGET DE L'EXERCICE 2010

2.1. Le contexte macroéconomique de l'exercice 2010

2.1.1. Environnement économique international

Après la crise qui a secoué le monde en 2008 et qui s'est atténuée en 2009, la reprise de l'économie mondiale, fragile au départ, a continué de se consolider avec un taux annuel de croissance qui s'est établi à 4,8 % en 2010.

Le cadrage budgétaire pour l'exercice 2010 a dès lors été effectué dans un contexte plutôt serein. Ainsi, le programme économique, financier, social et culturel présenté par le Premier Ministre en novembre 2009 a retenu les hypothèses suivantes :

Tableau 1. Indicateurs macroéconomiques

	Hypothèses faites pour 2009	Données réelles en 2009	Hypothèses faites pour 2010	Données réelles en 2010
Taux de croissance du PIB réel	4,0 %	2,0 %	3,9 %	3,0 %
Taux d'inflation	3,0 %	3,2 %	3,0 %	1,4 %
Prix du baril	68 USD	61,5 USD	70 USD	79,64 USD

Taux de change du dollar USD	477 FCFA	471,4 FCFA	446 FCFA	495,28 FCFA
------------------------------	----------	------------	----------	-------------

- Sources des prévisions : le programme économique, financier, social et culturel du gouvernement pour l'exercice fiscal 2009 et l'exercice fiscal 2010.
- Sources pour les données réelles: MINFI/DAE, World Economic Outlook March 2011 IMF, World Bank Global commodity-Price prospects, march 2011.

2.1.2. Croissance

Dans les principaux pays avancés, la croissance est restée modérée, atteignant seulement 3 %. En Afrique subsaharienne, après le ralentissement observé durant la crise, la production a progressé de 5 % en 2010.

Le Cameroun a subi en 2008 et 2009 les effets de cette crise financière et économique mondiale qui s'est traduite par une baisse des cours et de la demande de ses produits d'exportation (pétrole, bois, caoutchouc, coton et aluminium).

En raison de la reprise de l'économie mondiale et des mesures prises par les autorités pour relancer la production nationale, la croissance du produit intérieur brut (PIB) a évolué entre 2009 et 2010 de 2 % à 3 %. Cette progression s'explique par les activités non pétrolières revigorées (cultures vivrières, exploitation forestière, bâtiment, transport et télécommunications) dont l'expansion atteint environ 4 %.

Tableau 2. Indicateurs macroéconomiques (suite)

	2007	2008	2009	2010
Taux de croissance du PIB en volume	3,3 %	2,9 %	2,0 %	3,0 %
Inflation	1,1 %	5,3 %	3,2 %	1,4 %
Taux de change USD/FCFA	479,27	447,81	472,19	495,28

Source: MINFI/DAE, Banque mondiale

Modeste producteur de pétrole, le Cameroun connaît un déclin continu de sa production en raison de l'épuisement des réserves et du vieillissement des infrastructures. La production pétrolière a diminué de 16 % en 2010, passant à 23 millions de barils. Aussi, la contribution de ce secteur à la croissance s'avère-t-elle négative depuis quelques années malgré l'augmentation du prix du baril.

2.1.3. Inflation

Les prix ont peu augmenté de sorte que l'inflation moyenne au cours du 1^{er} semestre 2010 a été de 0,4 % contre 4,4 % au cours de la même période en 2009. Les mesures prises en vue d'accroître l'offre alimentaire et la stabilité des prix de détail des produits pétroliers ont réussi ainsi à contenir l'inflation à un taux de 1,4%.

Ce niveau d'inflation tout de même élevé, induit par la hausse des prix alimentaires, est néanmoins demeuré inférieur au critère de convergence régionale de 3 %.

2.1.4. Situation des finances publiques

L'ensemble des ressources internes inscrites au budget 2010 n'a pu être entièrement mobilisé en dépit des efforts insufflés par la réforme fiscale. Ainsi, au 31 juillet 2010, les ressources budgétaires cumulées s'élevaient à 1 357 milliards de FCFA dont 1 118,2 milliards FCFA de recettes internes et 210,4 milliards FCFA d'emprunts extérieurs, soit un taux de réalisation de 53,9 %. Au cours de la même période, les recettes non pétrolières s'élevaient à 828,8 milliards FCFA, soit un taux de réalisation de 55,1 %.

Le 15 septembre 2010, une ordonnance présidentielle a modifié le budget initial en le réduisant. Pour la première fois, l'Etat a eu recours à un emprunt obligataire pour financer des projets de développement. L'emprunt a été entièrement réalisé le 28 décembre 2010 et a permis de mobiliser 200 milliards FCFA (soit 1,8 % du PIB).

S'agissant de la dette intérieure, une stratégie de sa gestion a été préparée afin d'assurer sa viabilité. A fin juin 2010, l'encours de la dette publique ne représente que 13,2 % du PIB pour un seuil de 70 %. Selon une analyse conjointe FMI-Banque mondiale, le risque de surendettement du Cameroun reste faible. Aussi, le pays pourrait-il emprunter de manière modérée aux conditions du marché.

2.2. Exécution du budget de l'exercice 2010 proprement dite.

L'analyse de l'exécution du budget de l'exercice 2010 appelle des observations sur le solde budgétaire, les recettes et les dépenses, les comptes d'affectation spéciale et les états financiers.

2.2.1. Sur le solde budgétaire

2.2.1.1. La sincérité des inscriptions budgétaires

Aux termes de l'article 3 (1) de la loi n° 2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat, « la loi de finances présente de façon sincère l'ensemble des ressources et charges de l'Etat ».

La sincérité des inscriptions budgétaires de la loi de finances initiale s'apprécie en tenant compte des informations disponibles au moment de l'élaboration du projet de loi de finances et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler.

2.2.1.1.1. L'évolution du solde budgétaire (2007-2010)

Le solde budgétaire, tel qu'il est transcrit dans le projet de loi de règlement, représente la différence entre les recettes réalisées (recettes encaissées) et les dépenses ordonnancées.

Tableau 3 – Récapitulatif du solde budgétaire (2007 -2010)

Recettes				
Libellé	Recettes initiales	Recettes réajustées	Réalizations	
Loi de règlement 2007	2 251 000 000 000	2 251 000 000 000	2 225 449 831 111	
Loi de règlement 2008	2 276 000 000 000	2 482 000 000 000	2 353 990 394 932	
Loi de règlement 2009	2 301 400 000 000	2 301 400 000 000	2 093 925 888 514	
Projet de loi de règlement 2010	2 570 000 000 000	2 520 600 000 000	2 340 351 834 587	
Dépenses				
Libellé	Dépenses initiales	Dépenses finales	Ordonnancements	Solde budgétaire
Loi de règlement 2007	2 251 000 000 000	2 141 011 081 300	1 631 298 865 001	594 150 966 110
Loi de règlement 2008	2 276 000 000 000	2 482 000 000 000	2 054 539 861 733	299 450 533 199
Loi de règlement 2009	2 301 400 000 000	2 301 400 000 000	2 041 591 207 044	52 334 681 470
Projet de loi de règlement 2010	2 570 000 000 000	2 520 600 000 000	2 332 470 662 771	7 881 171 816

Le projet de loi de règlement pour l'exercice 2010 dégage un solde budgétaire de **7 881 171 816 FCFA**.

Il ressort du tableau ci-dessus une diminution constante du solde budgétaire pour les exercices 2007 à 2010, qui est passé de 594 150 966 110 FCFA en 2007 à 7 881 171 816 FCFA en 2010.

2.2.1.1.2. Le taux global d'exécution des dépenses et des recettes de l'exercice 2010

A la clôture de l'exercice 2010, le taux global de réalisation des recettes par rapport aux prévisions s'élève à 92,85 % et, en dépenses, le taux des ordonnancements par rapport aux dotations finales est de 92,54 %.

A titre de comparaison, le taux global de réalisation des recettes a été de 98,9 % en 2007, 94,8 % en 2008 et 91 % en 2009. En dépenses, le taux des ordonnancements par rapport aux dotations finales a été de 76,2 % en 2007, 82,8 % en 2008 et 88,7 % en 2009.

Le taux de réalisation des recettes sur la période 2007 à 2010 reste supérieur à celui des dépenses. Toutefois, sur cette même période, le taux de réalisation des recettes qui diminuait d'année en année se redresse légèrement en 2010 tandis que celui des dépenses s'améliore nettement, passant de 76,2 % en 2007 à 92,54 % en 2010. Le taux de réalisation des recettes et des dépenses traduit une exécution convenable de la loi de finances pour l'exercice 2010.

2.2.1.1.3. Les modifications apportées aux crédits budgétaires par l'ordonnance du 15 septembre 2010

Ces comparaisons entre prévisions initiales et réalisations à la clôture de l'exercice 2010 ont cependant une portée limitée par le fait que les inscriptions budgétaires de la loi de finances initiale pour 2010 ont été révisées par l'ordonnance n° 2010/001 du 15 septembre 2010 modifiant et complétant certaines dispositions de la loi n° 2009/018 du 15 décembre 2009 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2010, ratifiée par la loi n° 2010/018 du 21 décembre 2010.

- **Sur la légalité de l'ordonnance du 15 septembre 2010**

La loi n° 2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat fixe les conditions d'élaboration, de présentation, d'exécution et de contrôle de l'exécution de la loi de finances. Elle en son article 19 :

« (1) Sous réserve des exceptions prévues par la présente loi, seules les lois de finances rectificatives peuvent, en cours d'année, modifier les dispositions de la loi de finances de l'année. Elles ratifient les modifications apportées par décret aux crédits ouverts par la dernière loi de finances.

(2) Elles sont présentées dans les mêmes formes que la loi de finances. Elles traduisent obligatoirement l'incidence des modifications apportées sur l'équilibre de l'exercice en cours et le solde de la loi de finances ».

L'article 26 de la loi n°96/06 du 18 janvier 1996 portant révision de la Constitution du 2 juin 1972 énumère les matières qui sont du domaine de la loi. Parmi les questions financières et patrimoniales (article 26 (1) d), il est indiqué que le budget relève de la loi.

L'article 28 de la Constitution dispose :

« Dans les matières énumérées à l'article 26 alinéa 2 ci-dessus, le Parlement, peut autoriser le Président de la République, pendant un délai limité et sur des objets déterminés, à prendre des ordonnances.

Ces ordonnances entrent en vigueur dès leur publication.

Elles sont déposées sur le bureau de l'Assemblée nationale et sur celui du Sénat aux fins de ratification dans le délai fixé par la loi d'habilitation.

Elles ont un caractère réglementaire tant qu'elles n'ont pas été ratifiées.

Elles demeurent en vigueur tant que le Parlement n'a pas refusé de les ratifier ».

La loi n° 2009/018 du 15 décembre 2009 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2010 détermine, dans ses articles 28 à 30, les objets sur lesquels le Parlement autorise le Président de la République à prendre des ordonnances et fixe, dans son article 31, le délai aux fins de leur ratification.

Article 28 : *« Au cours de l'exercice 2010, le Président de la République du Cameroun est autorisé, pour faire face aux besoins du pays dans le cadre de son développement économique, social et culturel, à modifier, par voie d'ordonnance, les plafonds fixés aux articles vingt-cinquième et vingt-septième ci-dessus ».*

L'article 25 prévoit la négociation et éventuellement la conclusion au cours de l'exercice 2010 des emprunts concessionnels d'un montant global de 200 milliards de francs CFA

L'article 27 fixe un plafond de 40 milliards de francs CFA pour l'aval de l'Etat à des établissements publics et à des sociétés d'économie mixte au cours de l'exercice 2010.

«Article 29 : 1 - *Le Président de la République est habilité à apporter, par voie d'ordonnance, des modifications aux législations financière, fiscale et douanière ainsi qu'à la Charte des Investissements* ».

« Article 30 : *Le Président de la République est habilité à prendre, par voie d'ordonnance, toutes mesures nécessaires à la mise en œuvre des réformes structurelles prévues dans le cadre des accords conclus avec la communauté financière internationale* ».

«Article 31 : *Les ordonnances visées aux articles vingt-huitième, vingt-neuvième et trentième ci-dessus sont déposées sur le Bureau de l'Assemblée Nationale aux fins de ratification à la session parlementaire qui suit leur publication* ».

Il ressort de l'analyse combinée des dispositions de l'article 28 de la loi n°96/06 du 18 janvier 1996 portant révision de la Constitution du 2 juin 1972 et des articles 28 à 30 de la loi n° 2009/018 du 15 décembre 2009 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2010 que la modification du budget intervenue par ordonnance n'a pas fait l'objet d'une autorisation du Parlement.

Il s'en suit que les ajustements budgétaires apportés à la loi de finances de l'année 2010 manquent de base légale.

2.2.1.1.3.1. Les ajustements en recettes apportés pas l'ordonnance du 15 septembre 2010.

La réduction des prévisions des ressources de l'Etat contenues dans la loi de finances initiale était motivée principalement par un fléchissement des recettes de la taxe sur la valeur ajoutée et portait sur quatre postes.

Deux postes des *recettes propres* de l'ordonnance ont fait l'objet d'une diminution : *la taxe sur la valeur ajoutée et le chiffre d'affaires* (poste 730) dont le montant prévisionnel passe de 555 582 000 000 FCFA à 522 582 000 000 FCFA soit une diminution de 33 000 000 000 FCFA ainsi que *le remboursement des*

avances consenties (poste 512) qui diminue de 205 000 000 000 FCFA à 107 000 000 000 FCFA soit une réduction de 98 000 000 000 FCFA.

Deux autres modifications portaient sur les prévisions de recettes des *emprunts et dons*. *Les tirages sur les emprunts multilatéraux directs à l'extérieur* (poste 150) augmentaient de 102 600 000 000 FCFA, passant de 104 129 000 000 FCFA à 206 729 000 000 FCFA, tandis que *les dons exceptionnels de la coopération internationale* (poste 769) diminuaient de 21 000 000 000 FCFA, passant de 111 000 000 000 FCFA à 90 000 000 000 FCFA.

La sincérité des modifications et ajustements apportés en recettes à la loi de finances initiale par l'ordonnance du 15 septembre 2010 n'est pas toujours vérifiée.

La transcription de la réduction de 33 000 000 000 FCFA prévue dans l'ordonnance n'a pas été correctement effectuée dans le projet de loi de règlement.

Dans l'article premier du projet loi de règlement, la diminution de 33 000 000 000 FCFA n'a pas été portée au poste 730 - *taxe sur la valeur ajoutée et le chiffre d'affaires* mais au poste 731 - *taxes sur des produits déterminés et droits d'accises*.

Dans le projet de loi de règlement, le montant des recettes du poste 730 - *taxe sur la valeur ajoutée et le chiffre d'affaires* s'élève en définitive à 537 712 682 978 FCFA pour un montant prévisionnel figurant à la loi de finances initiale de 555 582 000 000 FCFA. Le taux de réalisation s'établit à 96,78 %, sensiblement supérieur au taux moyen de réalisation des recettes. Par rapport au montant de 522 582 000 000 FCFA fixé dans l'ordonnance du 15 septembre 2010, le taux de réalisation est de 102,89 %.

Pour le poste 731 - *taxes sur des produits déterminés et droits d'accises*, le montant réalisé de 164 944 265 487 FCFA est à comparer avec le montant de 170 553 000 000 FCFA figurant dans la loi de finances initiale (soit un taux de réalisation de 96,71 %) et non par rapport au montant de 137 553 000 000 FCFA mentionné dans le projet de loi de règlement avec un taux de réalisation de 119,91%.

Concernant le poste 512 – *remboursement des avances consenties*, le projet de loi de règlement enregistre en exécution un montant de 773 505 349 FCFA qui,

comparé au montant rectifié par l'ordonnance du 15 septembre 2010 de 107 000 000 000 FCFA, donne un taux de réalisation de 0,72 %.

Pour les deux postes de la rubrique – *emprunts et dons*, modifiés par l'ordonnance du 15 septembre 2010, l'exécution n'a pas non plus été conforme aux prévisions. Ainsi, le poste 150 – *tirages sur les emprunts multilatéraux directs à l'étranger*, dont le montant initial a été sensiblement augmenté par l'ordonnance, passant de 104 129 000 000 FCFA à 206 729 000 000 FCFA, n'a été exécuté qu'à hauteur de 80 623 345 829 FCFA, soit un taux de réalisation de 39 %. Le manque de tirages sur le poste 150 a été partiellement compensé par des tirages beaucoup plus élevés que prévus sur le poste 151 – *tirages sur les emprunts bilatéraux à l'étranger* qui a ainsi enregistré un taux de réalisation de 668,63 %.

Le poste 769 – *dons exceptionnels de la coopération internationale* qui avait vu son montant initial réduit de 111 000 000 000 FCFA à 90 000 000 000 FCFA a été exécuté à hauteur de 71 541 665 525 FCFA, soit un taux d'exécution de 79,49%.

Ainsi, pour trois des quatre postes budgétaires ayant fait l'objet d'une révision par l'ordonnance du 15 septembre 2010, les réalisations ont été relativement éloignées des prévisions réajustées. Pour le quatrième, le poste 730 - *taxe sur la valeur ajoutée et le chiffre d'affaires*, la diminution de 33 000 000 000 F CFA de crédits est restée sans effet sur le fléchissement souhaité dans l'encaissement des recettes sur la taxe sur la valeur ajoutée puisque le taux de réalisation restait de 102,89 %, (ou 96, 78 % si l'on ne tient pas compte du réajustement).

Dans ces conditions, tout en reconnaissant la difficulté d'établir des prévisions fiables, il y a lieu de s'interroger sur le bien-fondé des modifications en recettes qui ont été apportées par l'ordonnance du 15 septembre 2010.

2.2.1.1.3.2. Les ajustements en dépenses introduits par l'ordonnance du 15 septembre 2010

Pour les crédits ouverts en dépenses, l'ordonnance du 15 septembre 2010 a apporté de nombreux ajustements tant en fonctionnement qu'en investissement, modifiant ainsi sensiblement le contenu de la loi de finances initiale.

La section de fonctionnement a diminué de 1 181 724 000 000 FCFA à 1 081 724 000 000 FCFA, soit une baisse de 100 000 000 000 FCFA (diminution de 8,46 %). Surtout, les crédits de dépenses affectés aux budgets d'investissement public ont été diminués de 140 123 000 000 FCFA, passant de 418 743 000 000 FCFA à 278 620 000 000 FCFA, soit une différence de 33,46 %.

La récapitulation finale dans l'article 3 du projet de loi de règlement ne permet pas de retrouver les montants des dépenses affectés aux budgets d'investissement public et, en conséquence, de mesurer leur niveau d'exécution.

En ce qui concerne la dette publique intérieure (poste 57), elle semble avoir interverti le principal et les charges dans la colonne des dotations initiales.

2.2.1.2. Sur la sincérité du projet de loi de règlement

En ce qui concerne le projet de loi de règlement lui-même, le principe de sincérité porte sur l'exactitude des comptes. Les comptables publics chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'Etat doivent veiller au respect des principes et des règles de la comptabilité publique et s'assurer notamment de l'exactitude des enregistrements comptables et du respect des procédures.

2.2.1.2.1. L'analyse de la balance et l'incidence des imputations provisoires des dépenses

2.2.1.2.1.1. Du mauvais report en balance d'entrée de l'exercice 2010 des soldes de clôture de l'exercice 2009 de certains comptes d'imputation provisoire

Les soldes de clôture de l'exercice 2009 des comptes d'imputation provisoire de dépenses récapitulés dans le tableau ci-dessous, arrêtés au 31 décembre, n'ont pas été fidèlement reportés en balance d'entrée de l'exercice 2010.

C'est ainsi que pour certains de ces comptes, les soldes ont été modifiés sans changement de leur sens tandis que pour d'autres, non seulement les soldes ont été modifiés, mais le sens de ces soldes a changé, passant de débiteur à créditeur comme l'indique le tableau ci-dessous:

Compte d'imputation et nature des opérations	Soldes à la clôture de l'exercice 2009	Soldes à la balance d'entrée de l'exercice 2010	Ecart en plus ou en moins constaté
481009 Dépenses à régulariser 2009	Dt 17 431 210 869	Dt. 22 513 842 090	+ 5 082 631 221
481109 Rejet des dépenses 2009	Dt 167 709 412	Dt. 108 793 542	- 58 915 870
48121309 Remises sur ventes des timbres 2009	Dt 235 286 124	Dt. 153 747 978	- 81 538 146
48121409 Pertes de change-PGT 2009	Dt 1 679 245 743	Ct. 12 133 642	
48121509 Remboursements redevances téléphoniques des diplomates-PGT 2009	Dt. 33 854 740	0	- 33 854 740
48122209 Dépenses à budgétiser- Programme Sécurisation Secteur Forêt 2009	Dt. 1 970 924 432	Ct. 4 924 464 462	

Il en résulte que les principes et les normes comptables qui exigent que les soldes des comptes patrimoniaux des classes 3, 4 et 5, arrêtés à la clôture d'un exercice au 31 décembre, soient repris sans altération en balance d'entrée de l'exercice suivant, n'ont pas été respectés.

De plus le solde du compte 481 22 209 « dépenses à budgétiser – Programme de Sécurisation Section Forêt 2009 » débiteur au 31 décembre 2009 de 1 970 924 432 F CFA est passé crédeur au 31 décembre 2010 d'un montant de 4 924 464 462 F CFA. Cela contrevient à l'instruction n° 10/001/MINFI/SG/DGTFCM/DY/DER du 1^{er} janvier 2010 portant nomenclature des comptes du Trésor, applicable à compter du 1^{er} janvier 2010, qui prescrit que ce compte ne doit avoir qu'un solde débiteur ou nul.

2.2.1.2.1.2 Des opérations imputées dans les comptes provisoires de dépenses et non régularisées avant la clôture de l'exercice 2010.

Les opérations imputées dans les comptes provisoires de dépenses n'ont pas été régularisées avant la clôture de l'exercice 2010 et ce, en violation des

dispositions de l’Instruction Générale sur la Comptabilité de l’Etat et de l’Instruction du Trésor n° 003/006I/MINFI/DT/DER du 31 décembre 2003 qui précisent que les opérations imputées dans les comptes provisoires doivent recevoir des imputations définitives avant la clôture de l’exercice.

En effet, l’Instruction du Trésor n° 003/006I/MINFI/DT/DER du 31 décembre 2003 prescrit que : « *les comptes d’imputation provisoire doivent être recensés et donnent lieu à régularisation pendant la journée complémentaire. La journée complémentaire couvre la période réservée à la régularisation des opérations d’ordre qui n’affectent pas les comptes de disponibilités (Caisse, Banque, CCP) notamment :*

- *Les prises en charge des recettes et des dépenses de l’exercice clos ;*
- *La réception des Etats des Opérations à Transférer (EDOT) ;*
- *L’apurement des comptes d’imputation provisoire, des comptes de tiers, de correspondants, des communes, de rejet...etc.*

Pendant cette période, les opérations susvisées sont antidatées au 31 décembre et s’arrêtent impérativement le 31 janvier de l’exercice en cours au livre journal des opérations diverses (LJOD) ».

Ces opérations d’imputation provisoire se répartissent de la manière suivante :

N°	Compte d’imputation	Nature des opérations	Solde débiteur
1	4810010	Dépenses à budgétiser 2010	27 975 052 641
2	4811110	Rejet des dépenses	34 212 791
3	48121310	Remises sur ventes des timbres 2010	610 871 482
4	48121410	Pertes de change-PGT 2010	114 285 454
5	48121810	Dépenses à budgétiser- Fonds routier 2010	4 046 592 364
Total			32 781 014 732

Pour l’exercice 2010, le solde budgétaire, tel que décrit dans le projet de loi de règlement transmis à la Chambre des Comptes, est excédentaire de 7 881 171 816 FCFA.

En prenant en compte les dépenses à régulariser constatées ci-dessus et qui doivent normalement recevoir une imputation définitive avant la clôture de l'exercice, le montant des ordonnancements aurait dû être de 2 332 470 662 771 FCFA plus 32 781 014 732 FCFA, soit 2 365 251 677 503 FCFA et le solde budgétaire devient déficitaire de 24 899 842 916 FCFA.

2.2.1.2.1.3 L'accroissement irrégulier en 2010 des soldes de clôture de l'exercice 2009 de certains comptes d'imputation provisoire

Les soldes des comptes d'imputation provisoire numéros 48121209 et 48121309 intitulés « *Frais de justice à budgétiser exercice 2009* » et « *Remises sur ventes des timbres exercice 2009* », constatés à la clôture de l'exercice 2009, sont passés respectivement de 4 301 154 036 FCFA et 235 286 124 FCFA à 18 113 112 410 FCFA et 843 917 826 FCFA à la fin de l'exercice 2010, soit une augmentation irrégulière de 13 811 958 374 FCFA et 608 631 702 FCFA respectivement.

L'accroissement des soldes des comptes d'imputation provisoire d'un exercice clos contrevient aux principes et aux normes comptables. Ceux-ci prévoient que les dépenses imputées dans les comptes provisoires et qui n'ont pas reçu la couverture budgétaire avant la clôture de l'exercice, font l'objet d'une reprise en balance d'entrée de l'exercice suivant dans les comptes du Trésor. Ces dépenses doivent être régularisées au cours des exercices suivants.

En effet, la couverture budgétaire a pour effet soit de diminuer le solde constaté à la fin de l'exercice antérieur en cas de régularisation partielle, soit de l'annuler complètement en cas d'apurement total.

Il est par conséquent incompréhensible que les soldes des comptes d'imputation provisoire d'un exercice clos augmentent au cours des exercices qui suivent celui de leur constatation.

Au total, les irrégularités relevées ci-dessus et relatives au traitement comptables erronés des opérations imputées dans les comptes provisoires altèrent la sincérité du projet de loi de règlement présenté, transfèrent indument les charges de l'exercice sur les exercices suivants, réduisent artificiellement les charges de l'exercice clos et modifient le solde budgétaire de cet exercice. La balance des

comptes montre qu'il s'agit d'un phénomène cumulatif qui s'observe depuis 2005. Hormis les soldes anormaux, ces dépenses à régulariser s'élèvent à 183 467 071 912 FCFA au 31 décembre 2010.

2.2.2. Sur l'exécution des recettes

L'article 1^{er} du projet de loi de règlement de l'exercice 2010 transmis à la Chambre des Comptes dispose : « *Sont constatées sur le budget de l'Etat pour l'exercice 2010, les recettes d'un montant de 2 340 351 834 587 FCFA ...* ».

2.2.2.1. Répartition des recettes du projet de loi de règlement de l'exercice 2010

De manière générale, ces recettes se répartissent comme indiqué dans le Tableau 4. Ci-après :

Tableau 4. Répartition des recettes (Projet loi de règlement 2010)

Libellés	Budget voté	Ajustement	Budget modifié	Réalisations	Taux de réalisation
I-RECETTES PROPRES	2 149 000 000 000	-131 000 000 000	2 018 000 000 000	1 948 931 649 386	96,58
A-RECETTES FISCALES	1 440 030 000 000	-33 000 000 000	1 407 030 000 000	1 373 208 963 763	97,60
B-AUTRES RECETTES	708 970 000 000	-98 000 000 000	610 970 000 000	575 722 685 623	94,23
II-EMPRUNTS ET DONS	421 000 000 000	81 600 000 000	502 600 000 000	391 420 185 201	77,88
Total général	2 570 000 000 000	-49 400 000 000	2 520 600 000 000	2 340 351 834 587	92,85

Source : Projet loi de règlement de l'exercice 2010.

D'une manière générale, après s'être dégradé en 2009, le taux d'exécution des recettes est légèrement remonté en 2010 pour se situer à 92,85 %.

Nonobstant cette augmentation du taux d'exécution des recettes en 2010, il est observé que les impôts sur les bénéfices des sociétés non pétrolières et les revenus du secteur pétrolier, en comparaison avec la loi de règlement 2009, ont connu plutôt en 2010 une diminution en valeur absolue respectivement de 964 949 568 FCFA et 2 813 954 971 FCFA comme l'indique le tableau ci-dessous :

Imputation	Recettes	Loi de règlement 2009	Loi de règlement 2010	Écart
723	IMPOTS SUR LES BENEFICES DES SOCIETES NON PETROLIERES	173 504 397 287	172 639 447 329	964 949 958
741	REVENUS DU SECTEUR PETROLIER	515 629 662 616	511 815 704 645	2 813 954 971

En ce qui concerne les écarts entre les prévisions de recettes et les encaissements par nature de recettes, ils se présentent ainsi qu'il suit :

Libellés	Budget voté	Ajustement	Budget modifié	Réalisations	Écart
I- RECETTES PROPRES	2 149 000 000 000	-131 000000 000	2 018 000 000 000	1 948 931 649 386	69 068 350 614
A- RECETTES FISCALES	1 440 030 000 000	-33 000 000 000	1 407 030 000 000	1 373 208 963 763	33 821 036 237
B- AUTRES RECETTES	708 970 000 000	-98 000 000 000	610 970 000 000	575 722 685 623	35 247 314 377
II-EMPRUNTS ET DONS	421 000 000 000	81 600 000 000	502 600 000 000	391 420 185 201	111 179 814 799
Total général	2 570 000 000 000	-49 400 000 000	2 520 600 000 000	2 340 351 834 587	180 248 165 413

L'écart entre les prévisions et les réalisations des recettes qui apparaît tantôt dans le tableau de l'annexe 1 pour 180 248 165 413 FCFA et tantôt dans le commentaire pour 186 336 762 961 FCFA ne constitue pas, aux dires du Ministre des Finances, les restes à recouvrer.

Selon le Ministre, « *le système d'information et le cadre comptable actuels ne permettent pas la prise en charges des émissions et/ou des déclarations des divers contribuables et redevables de l'Etat. Il en résulte donc l'impossibilité de disposer comptablement de la prise en charge des émissions qui seule, est de nature à permettre la production des restes à recouvrer obtenus par différence entre les encaissements et les émissions.* »

Ceci établit que la comptabilisation des droits constatés en matière de recettes n'est pas appliquée, conformément à l'article 63 (1) de la loi n°2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat.

L'analyse des prévisions et des réalisations permet de classer les recettes en trois grands groupes :

- les réalisations supérieures aux prévisions ;
- les réalisations inférieures aux prévisions
- les réalisations nulles.

i. Les réalisations supérieures aux prévisions.

Libellés	Budget voté	Ajustement	Budget modifié	Réalizations	Taux de réalisation (%)	
					2009	2010
737 DROITS ET TAXES A L'EXPORTATION ET AUTRES IMPOTS SUR LE COMMERCE EXTERIEUR	6 450 000 000	0	6 450 000 000	8 792 516 938	106,1	136,32
738 DROIT DE TIMBRE	22 104 000 000	0	22 104 000 000	30 177 588 693	97,9	136,53
739 AUTRES IMPOTS ET TAXES NON CLASSES AILLEURS	628 000 000	0	628 000 000	1 150 300 799	69,6	183,17
714 VENTES ACCESSOIRES DE BIENS	79 000 000	0	79 000 000	117 111 686	144,8	148,24
719 LOYERS DES IMMEUBLES ET REVENUS DES DOMAINES	3 300 000 000	0	3 300 000 000	3 342 227 762	143,39	101,28
741 REVENUS DU SECTEUR PETROLIER	417 000 000 000	0	417 000 000 000	511 815 704 645	96,1	122,74
771 AMENDES ET CONDAMNATIONS PECUNIAIRES	772 000 000	0	772 000 000	801 485 604	122,2	103,82
151 TIRAGES SUR LES EMPRUNTS BILATERAUX DIRECTS A L'EXTERIEUR	5 871 000 000	0	5 871 000 000	39 255 173 847	32,0	668,63

En comparaison avec les taux de réalisation de la loi de règlement 2009, ces réalisations sont en nette progression en dehors des loyers des immeubles ainsi que des amendes et condamnations pécuniaires qui diminuent respectivement de 2,11 % et 18,38 %.

ii. Réalisations inférieures aux prévisions (seuil : 49,9 %)

Libellés	Budget voté	Ajustement	Budget modifié	Réalizations	Taux de réalisation (%)	
					2009	2010
734 IMPOTS SUR L'AUTORISATION D'UTILISER DES BIENS OU D'EXERCER DES ACTIVITES	4 806 000 000	0	4 806 000 000	660 819 375	94,5	13,75
172 REMBOURSEMENTS A L'ETAT DE LA DETTE RETROCEDEE	3 295 000 000	0	3 295 000 000	189 517 748	588,8	5,75
512 REMBOURSEMENT DES AVANCES CONSENTIES	205 000 000 000	-98 000 000 000	107 000 000 000	773 505 349		0,72
745 PRODUITS FINANCIERS A RECEVOIR	16 967 000 000	0	16 967 000 000	4 645 957 998	27,4	27,38
150 TIRAGES SUR LES EMPRUNTS MULTILATERAUX DIRECTS A L'EXTERIEUR	104 129 000 000	102 600 000 000	206 729 000 000	80 623 345 829	104,5	39,00

En comparaison avec les taux de réalisation de la loi de règlement 2009, ces réalisations sont en nette diminution.

iii. Réalisations nulles

Imp	Libellés	Budget voté	Ajustement	Budget modifié	Réalizations	Taux de réalisation	
						2009	2010
171	REMBOURSEMENTS A L'ETAT DE LA DETTE AVALISEE	1 238 000 000	0	1 238 000 000	0	0,00	0,00%

2.2.2.3. Sur l'exécution des dépenses

2.2.2.3.1. Evolution des dépenses de 2008 à 2011

Les dépenses constatées dans le projet de loi de règlement de l'exercice 2010 s'élèvent à 2 332 470 662 771 FCFA, soit un taux d'exécution de 92,5 % par rapport aux prévisions de 2 520 600 000 000 FCFA.

Tableau 8 : Evolution des dépenses de 2008 à 2010

Dépenses	2008	2009	2010
Prévisions	2 482 000 000 000	2 301 400 000 000	2 520 600 000 000
Réalizations	2 054 539 861 733	2 041 591 207 044	2 332 470 662 771
Taux d'exécution(%)	82,8	88,7	92,5

Source : Projets de loi de règlement, exercices 2009 et 2010

Le taux d'exécution des dépenses budgétaires est en nette progression, passant de 82,8 % en 2008, à 88,7 % en 2009 et à 92,5 % en 2010.

2.2.2.3.2. Contexte d'exécution des dépenses 2010

Quatre faits majeurs ont marqué l'exécution des dépenses de l'Etat en 2010 : l'ordonnance n°2010/001 du 15 septembre 2010, l'emprunt obligataire de 200 milliards, la célébration des festivités du cinquantenaire de la République du Cameroun et le comice agro-pastoral d'Ebolowa. Compte tenu de leur incidence sur l'évolution des dépenses de l'exercice, deux de ces faits méritent des commentaires particuliers.

2.2.2.3.2.1. L'ordonnance n° 2010/001 du 15 septembre 2010

Les crédits votés par la loi n° 2009/018 du 15 décembre 2009 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2010 s'élevaient à 2 570 000 000 000 FCFA. L'ordonnance n° 2010/001 du 15 septembre 2010 modifiant et complétant certaines dispositions de la loi n° 2009/018 du 15 décembre 2009 portant loi de finances de la République pour l'exercice 2010 a

modifié le montant des crédits ouverts pour le porter à 2 520 000 000 000 FCFA, soit une diminution globale de 49 400 000 000 FCFA.

D'une manière générale, presque tous les chapitres budgétaires ont subi une diminution de leurs crédits. Par contre, sept(7) chapitres budgétaires ont vu leurs crédits s'accroître. Il s'agit des chapitres concernant les ministères à vocation rurale d'une part, et ceux en rapport avec les diverses interventions de l'Etat d'autre part :

- 28, Ministère de l'environnement et de la protection de la nature (+ 1,176 milliard) ;
- 30, Ministère de l'agriculture et du développement rural (+ 4,274 milliards) ;
- 33, Ministère de la faune et des forêts (+ 0,324 milliard) ;
- 60, Interventions de l'Etat (+ 67 milliards) ;
- 65, Dépenses communes (+ 21,643 milliards) ;
- 57, Dette Publique (+ 40 milliards) ;
- 92, Participations (+ 47 milliards).

Cette ordonnance, qui a fortement modifié les dispositions de la loi de finances initiale en diminuant les crédits de fonctionnement de 8,46 % et les crédits d'investissement de 33,46%, a suscité des remarques développées supra dans la partie consacrée à la sincérité des inscriptions budgétaires.

2.2.2.3.2.2. L'emprunt obligataire

Conformément à l'article vingt-cinquième de la loi n° 2009/018 portant loi de finances 2010, l'Etat du Cameroun a contracté l'emprunt obligataire « ECMR 5,6 % Net 2010-2015 » d'un montant de 200 milliards de FCFA au cours de l'exercice 2010. La souscription de cet emprunt s'est étalée jusqu'au 28 décembre 2010.

Par décret du 22 mars 2011, le Président de la République a approuvé l'utilisation des 200 milliards issus de cet emprunt obligataire. Il résulte dudit décret que cet emprunt obligataire est destiné exclusivement au financement de 14 projets d'investissement. Selon l'annexe IV (page 32 et 33) du projet de loi de règlement de l'exercice 2010 intitulé « *Situation emprunt obligataire* », le niveau de

consommation des crédits budgétaires de l'emprunt obligataire au 31 décembre 2010 s'établit comme suit :

Tableau 9. Consommation des crédits budgétaires de l'emprunt obligataire au 31/12/2010(en milliards de FCFA)

Secteur	Projet	Provisions budgétaires	Montant engagé	Paiements effectués	Restes à payer
Energie et eau (98,6 milliards F CFA)	1-Barrage de Menve'le	59	59	6,591	52,408
	2-Barrage réservoir de Lom Pangar	24	24	5,927	18,072
	3-Centrale à gaz de Kribi	7	7	5,927	1,072
	4-Adduction d'eau potable à Douala	8,6	8,6	8,6	0
Infrastructures portuaires et transport aérien (43 milliards FCFA)	5-Port en eau profonde de Kribi	21	21	21	0
	6-Camair-Co	22	22	17,109	4,891
Mines (8milliards)	7-Projet nickel cobalt	8	8	0	8
Télécommunications (4,5milliards FCFA)	8-Construction de 3200 km de fibre optique	4,5	4,5	2,6	1,9
Infrastructures routières (37,6 milliards)	9-Deuxième pont sur le Wouri	10,6	10,6	0,6	10
	10-Route Ayos- Bonis	10	10	6,901	3,099
	11-Ring road	12	12	5,02	6,98
	12-Pénétrante de Kumba	5	5	0	5
Agriculture (8,3 milliards de FCFA)	Projet d'amélioration de la production du riz et du maïs à travers la motorisation agricole	2	2	2	0
	14-Soutien aux filières de production	6,3	6,3	4,501	1,798
Total		200	200	86,777	113,222

Il ressort de cette situation que toute la provision budgétaire de 200 milliards a été engagée avant la fin de l'exercice 2010. Sur ces engagements de 200 milliards, des paiements de 86 777 972 289 FCFA soit 43,38 % ont été effectués avant le 31 décembre 2010. Les restes à payer s'élèvent à 113 222 027 713 FCFA, ce qui ne concorde pas avec la date de réalisation de l'emprunt qui n'a été bouclée que le 28 décembre 2010.

Or il apparaît dans la balance des comptes que le compte 5606006 intitulé « *Trésor-dépôt spécial emprunt obligataire* » a enregistré 197 500 000 000 FCFA en mouvements débiteurs et 0 FCFA en mouvements créditeurs, soit un solde débiteur de 197 500 000 000 FCFA au 31 décembre 2010, ce qui vraisemblablement représente les fonds (200 milliards) de l'emprunt obligataire diminués de la commission de 2 500 000 000 FCFA payée aux banques.

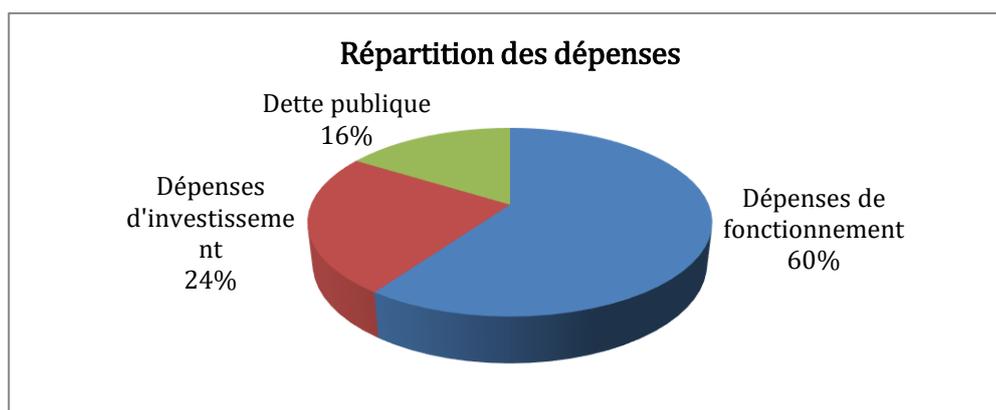
Il y a là une incohérence entre les données du tableau représentant le niveau de consommation des crédits budgétaires relatifs à l'emprunt obligataire au 31 décembre 2010 (page 33 du projet de loi de règlement) qui montrent que 86,777 milliards FCFA ont été déjà effectivement payés et celles de la balance des comptes en page 30 qui dégagent plutôt un solde débiteur à la même date de 197,5 milliards FCFA. En outre, les engagements effectués pour trois projets sont réputés entièrement payés au cours de l'exercice 2010, laissant ainsi apparaître des restes à payer nuls. Il s'agit de l'adduction en eau potable de Douala (8 600 000 000 FCFA), du port en eau profonde de Kribi (21 000 000 000 FCFA) et du projet d'amélioration de la production du riz et du maïs à travers la modernisation agricole (2 000 000 000 FCFA).

2.2.2.3.3. Analyse des dépenses

Le projet de loi de règlement de l'exercice 2010 a présenté les dépenses par chapitre et par nature économique, par chapitre réparties en investissement et en fonctionnement, et enfin par secteurs.

Le graphique ci-après ventile les dépenses de l'exercice 2010 en fonctionnement, investissement et dette publique :

- Dépenses de fonctionnement : 1 394 752 372 540, soit 60 %
- Dépenses d'investissement : 560 994 789 685, soit 24 %
- Dette publique : 376 723 500 546, soit 16 %



2.2.2.3.3.1. Comparaison entre les dépenses du projet de loi de règlement et la balance

Le projet de loi de règlement d'un exercice est alimenté par les informations contenues dans la balance des comptes du même exercice. Le tableau ci-après compare certains chiffres du projet de loi de règlement avec ceux de la balance des comptes.

Tableau 10. Comparaison chiffrée du projet de loi de règlement et de la balance des comptes

Libellés	Projet de loi de règlement 2010 (1)	Balance des comptes 2010 (2)	Ecart (3)=(1)-(2)
Dépenses de fonctionnement	1 394 752 372 540	1 696 579 315 797	-301 826 943 257
Dépenses d'investissement	560 994 789 685	584 568 858 379	-23 574 068 694
Dépenses de remboursement des emprunts	376 723 500 546	73 310 523 808	+303 412 976 738
Immobilisations non réparties chapitre 27	24 491 885 708	130 000 000	+ 24 369 885 708
Transferts en capital, chapitre 28	89 621 471 852	104 621 471 254	14 899 699 402

Il est observé des écarts entre certains chiffres du projet de loi de règlement et ceux de la balance des comptes de l'exercice 2010 tel qu'il apparaît dans le tableau ci-dessus. Ces écarts traduisent l'incohérence du projet de loi de règlement avec la balance des comptes, principale source d'informations comptables, ce qui entache la sincérité des inscriptions du projet de loi de règlement de l'exercice 2010.

2.2.2.3.3.2. Dépenses de fonctionnement

Les dépenses de fonctionnement comprennent les interventions en fonctionnement, les dépenses en matériel, les pensions et les dépenses communes. En rappel, les dépenses ordonnancées du budget de fonctionnement s'élèvent à 1 394 732 372 540 FCFA, ce qui représente un taux de réalisation de 92,11 % par rapport aux dotations finales.

2.2.2.3.3.3. Dépenses d'investissement

Les dépenses d'investissement de l'exercice s'élèvent en FCFA à 560 994 789 685 réparties en :

- Dépenses d'investissements des ministères	:	398 820 975 237
- Interventions en investissement	:	112 890 662 119
- Participations	:	34 283 152 329
- Réhabilitations	:	15 000 000 000

Il ressort des articles 2 et 3 du projet de loi de règlement de l'exercice 2010 que les dépenses d'investissement des différents chapitres budgétaires ont, pour la plupart, des taux de réalisation élevés, se situant très souvent entre 98% et 100%. Les taux les plus bas s'observent au Ministère des Relations Extérieures (63,95%) et au Ministère des Petites et Moyennes Entreprises (78%).

Il y a lieu de s'interroger si ces taux de réalisation traduisent une amélioration effective de la consommation des crédits d'investissement ou résultent de la diminution des crédits d'investissement telle qu'observée du fait de l'ordonnance du 15 septembre 2010.

L'article 22 de la loi n° 2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat dispose :

« *Le projet de loi de règlement est accompagné :...*

5°) d'un état de réalisation de tous les projets d'investissement justifiant les écarts constatés au cours de l'année concernée entre les prévisions et les réalisations, par administration et par région ;... ».

Ici l'annexe III du projet de loi de règlement 2010 intitulé « *état de réalisation des projets d'investissement par administration et par région* » ainsi que l'annexe intitulée « *BIP 2010 : réalisation par région (ressources internes)* » ne comportent pas les réalisations par projet d'investissement, mais uniquement les réalisations par administration et par région.

2.2.2.3.3.4. Dette publique

Telle qu'elle figure dans le projet de loi de règlement, la dette publique est constituée de deux éléments : la dette publique extérieure (chapitre 56) et la dette publique intérieure (chapitre 57). Elle est une ressource et une dépense budgétaires.

Elle est une donnée bilantielle par le stock qui est géré par la Caisse Autonome d'Amortissement (CAA). Ce stock fait l'objet d'un amortissement par le paiement des intérêts et du principal qui est considéré comme service de la dette. Le service de la dette apparaît dans les chapitres 56 pour la dette publique extérieure et 57 pour la dette publique intérieure.

Elle a été exécutée comme indiqué dans le Tableau 11 ci-après :

Tableau 11 Exécution de la dette publique

Libellés	Dotations finales	Ordonnancements	Taux d'exécution(%)
Dette publique extérieure Chapitre 56	87 400 000 000	83 641 421 981	95,70
Dette publique intérieure Chapitre 57	320 100 000 000	293 082 078 565	91,56
Total service de la dette articles 2 et 3	407 500 000 000	376 723 500 546	92,45
Dette article 4	494 795 133 756	427 315 333 492	86,36
Différence	-87 295 133 756	-50 591 832 946	

Source : Projet de loi de règlement, Exercice 2010 ;

L'article 4 des dépenses de même montant réparties par secteur donne les montants suivants pour la dette : 494 795 133 756 dotations finales ; 427 315 333 492 ordonnancements, soit un taux d'exécution de 86,36% contre 92,45% à l'article 3. La différence en valeur absolue est de 87 295 133 756 FCFA pour les dotations et 50 591 832 94 FCFA pour les ordonnancements.

Ainsi les chiffres de la dette sont différents à chaque article du projet de loi de règlement (article 1 ; 2 ; 3) et pour les états financiers.

En outre, le total des paiements du principal de la dette publique extérieure s'élève à 59 801 000 000 FCFA, contre 55 874 000 000 FCFA de dotations initiales, 45 678 000 000 FCFA de dotations finales et 45 678 000 000 FCFA d'ordonnancements, soit un montant de 14 123 000 000 FCFA payés sans ordonnancement.

Par ailleurs les charges de la dette publique intérieure initialement de 77 020 000 000 FCFA ont été portées à 255 567 509 594 FCFA dans les dotations finales. Les engagements se sont élevés à 250 487 681 866 FCFA et les ordonnancements à 228 549 588 251 FCFA alors que les paiements n'ont été que de 9 203 208 934 FCFA.

Enfin, le service de la dette n'intègre pas les restes à payer, toutes choses qui remettent en cause la fiabilité des chiffres de la dette publique.

2.2.2.4. Des comptes d'affectation spéciale

En vertu des dispositions de l'article 23 de la loi n° 2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat et par exception au principe énoncé à l'article 5 de la même loi, certaines recettes peuvent être directement affectées à certaines dépenses. Ces affectations spéciales peuvent prendre la forme de budgets annexes, de comptes spéciaux du Trésor et sont autorisées par la loi de finances.

S'agissant des comptes spéciaux du Trésor, l'article 25 (1) de la loi précitée en dénombre cinq (5), dont les comptes d'affectation spéciale. Et aux termes des dispositions de l'article 26 (1) de la loi du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat : « *Les comptes d'affectation spéciale retracent, dans les conditions prévues par une loi de finances, des opérations budgétaires financées au moyen des recettes particulières qui sont par nature en relation directe avec les dépenses concernées* ».

Dans le contexte camerounais, cette définition permet d'identifier des comptes d'affectation spéciale de deux natures dont :

- ceux qui s'apparentent à des structures administratives de l'Etat non dotées de la personnalité morale et juridique. C'est le cas du fonds de développement forestier ;
- ceux qui sont susceptibles d'être analysés comme des concours financiers et qui sont logés auprès des structures ayant une personnalité morale et juridique. C'est le cas du compte d'affectation spéciale pour la régulation des marchés publics, logé auprès de l'Agence de Régulation des Marchés Publics, qui est un établissement public administratif.

Il est souhaitable pour l'avenir que dans la présentation des documents et pour des raisons de clarté, la loi de finances initiale ainsi que la loi de règlement identifient clairement par paragraphes, les comptes d'affectation spéciale au sens strict des autres structures bénéficiant des recettes affectées.

La loi n°2009/018 du 15 décembre 2009 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2010 a ouvert un compte d'affectation spéciale pour la production des documents de transport sécurisé et a plafonné les dotations totales des comptes d'affectation spéciale (articles 13 à 22) à un montant de 79 700 000 000 FCFA selon la répartition figurant dans le tableau ci-après qui présente les prévisions des dotations par compte d'affectation spéciale en FCFA :

N°	Intitulé du compte	Plafond de la dotation	Dotation effective en recettes
1	Montant à prélever sur le produit de la Taxe Spéciale sur les Produits Pétroliers au titre de la redevance d'usage de la route	55 000 000 000	-
2	Compte d'affectation spéciale pour la production des documents de transport sécurisés	3 500 000 000	-
3	Compte d'affectation spéciale pour le financement des projets de développement durable en matière d'eau et d'assainissement	500 000 000	-
4	Taxes à reverser au Fonds Spécial de Développement Forestier	2 000 000 000	1 999 999 998
5	Ressources destinées à approvisionner le compte d'affectation spéciale pour le dispositif et le soutien de l'activité touristique	1 000 000 000	-
6	Ressources destinées à approvisionner le compte d'affectation spéciale pour le soutien de la politique culturelle	1 000 000 000	-
7	Ressources destinées à approvisionner le compte d'affectation spéciale pour la régulation des marchés publics	8 000 000 000	8 981 000 000
8	Ressources destinées à approvisionner le compte d'affectation spéciale pour le développement des télécommunications	2 000 000 000	10 000 000 000
9	Redevance payée pour les organismes portuaires autonomes à l'Autorité portuaire Nationale	1 500 000 000	-
10	Ressources destinées à approvisionner le compte d'affectation spéciale pour la modernisation de la recherche dans les Universités d'Etat	4 200 000 000	-
11	Contribution du budget de l'Etat destinée à approvisionner le Fonds semencier	1 000 000 000	-
TOTAL		79 700 000 000	///

En exécution, les recettes des dotations effectives du compte d'affectation spéciale pour la régulation des marchés publics et du compte d'affectation spéciale pour le développement des télécommunications s'élevaient à 8 981 000 000 FCFA et 10 000 000 000 FCFA respectivement hormis les autres recettes et des plafonds respectifs de 2 000 000 000 FCFA et 10 000 000 000 FCFA fixés par la loi de finances de l'exercice 2010.

Le surplus des encaissements par rapport au plafond fixé aurait dû être reversé au budget général comme le prévoit l'article 26(3) de la loi n° 2007/006 du 26 décembre 2007.

Le projet de loi portant loi de règlement du budget de l'Etat de l'exercice 2010 présente à sa page 34, un tableau qui indique le plafond des dotations des différents comptes d'affectation spéciale ouverts au Titre de l'exercice et dont le total s'élève à 24.700.000.000 FCFA.

La lecture et l'exploitation de cette partie du projet de loi de règlement par rapport d'une part, à la loi du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat et d'autre part à celle du 15 décembre 2009 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2010 d'autre part, appellent des constats et des observations.

2.2.2.4.1. Sur l'analyse de synthèse relative à l'exécution des opérations des comptes d'affectation spéciale, effectuée sur la base du tableau de la page 34 du projet de loi de règlement.

Le tableau présenté à la page 34, qui indique les comptes d'affectation spéciale au titre de l'exercice 2010 mentionne dix (10) comptes. Mais à la lecture de la loi n° 2009/018 du 15 décembre 2009 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2010, il apparaît que l'article douzième qui prévoit le prélèvement sur le produit de la taxe spéciale sur les produits pétroliers au titre de la redevance d'usage de la route et qui est chiffrée à 55.000.000.000 FCFA n'a pas été pris en compte dans les calculs effectués. Sans explication particulière.

La Chambre des Comptes note que l'analyse de synthèse exposée dans le projet de loi de règlement à la suite du tableau de la page 34 et relative au fonctionnement des comptes d'affectation spéciale (*réalisations en recettes et dépenses assorties des différents pourcentages*), a exclu le cas du compte d'affectation spéciale relatif à la « *Taxe Spéciale sur les Produits Pétroliers au titre de la redevance d'usage de la route* » pour un montant de 55 000 000 000 FCFA. Ceci ne permet pas de disposer de l'information complète sur l'exécution des comptes spéciaux.

2.2.2.4.2. Sur l'analyse des opérations effectuées et les résultats des différents comptes d'affectation spéciale telle que résultant des fiches concernant chaque compte

L'article 32 (1) de la loi n° 2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat dispose : « *Il est interdit d'imputer directement à un compte spécial, des dépenses résultant du paiement de traitements, salaires, indemnités et allocations de toute nature* ».

L'exploitation des fiches jointes à la loi de règlement amène la Chambre des Comptes à constater que des dépenses proscrites par la loi susvisée sont effectuées en application des décrets organisant lesdits comptes, et ce en violation des dispositions de l'article 32 (1) de la loi du 26 décembre 2007 comme le montre le tableau ci-dessous :

Compte d'affectation spéciale	Dépenses payées		Montant des dépenses payées
Compte d'affectation spéciale pour le soutien de la production culturelle	Allocation de secours aux conjoints ou descendants des artistes décédés	Indemnité de l'Ordonnateur du C.A.S.S.P.C.	3 000 000 FCFA
Compte d'affectation spéciale pour la modernisation de la recherche dans les Universités d'Etat	Allocations (prestations spécifiques) payées aux enseignants chercheurs des Universités d'Etat en 2010		6.100.000.000 FCFA

Il est observé de manière non exhaustive que des dépenses ont été payées en violation des dispositions de l'article 32 (1) de la loi du 26 décembre 2007.

2.2.2.5. Sur l'examen des états financiers

2.2.2.5.1. Fondements juridiques.

Le projet de loi de règlement de l'exercice 2010 comprend, entre autres documents joints, les états financiers de l'Etat *constitués respectivement du bilan provisoire au 31 décembre 2010, du compte de résultat et du tableau des flux de trésorerie qui, aux dires de Monsieur le Ministre des Finances sont produits pour la toute première fois dans notre pays.*

La production des états financiers à l'appui du projet de loi de règlement répond à une exigence légale. En effet, s'agissant du compte de résultat, l'article 22 alinéa 6, en fait un des éléments qui accompagnent le projet de loi de règlement. Et c'est à juste titre qu'il fait corps avec la loi de règlement, une fois que celle-ci est adoptée, ainsi que le prévoit l'article 20 (2) 5 qui dispose: « *la loi de règlement... constate le compte de résultat de l'exercice établi à partir des ressources et des charges visées à l'article 12 ci-dessus*».

Quant aux autres états financiers notamment le bilan et le tableau des flux de trésorerie, bien que non explicitement désignés parmi les documents accompagnant le projet de loi de règlement, ils y trouvent leur place. En effet, selon l'article 20 (3), « *Le cas échéant, la loi de règlement comporte toutes dispositions relatives à l'information et au contrôle du Parlement sur la gestion des finances publiques, à la comptabilité de l'Etat...* ».

Le bilan et le tableau de flux de trésorerie concourent à l'information du Parlement et fournissent les éléments qui permettent de vérifier que les comptes de l'Etat sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière, Article 60).

En conclusion, les états financiers (bilan, compte de résultat et tableau de flux de trésorerie) produits à l'appui du projet de loi de règlement de l'exercice 2010 sont, au regard de la loi, des éléments constitutifs dudit projet.

2.2.2.5.2. La forme des états financiers accompagnant le projet de loi de règlement de l'exercice 2010

Les règles de la comptabilité générale de l'Etat qui régissent la production des états financiers ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action.

L'objectif de ces états financiers est de donner une usage fidèle du patrimoine et de la situation financière.

Suivant la directive n° 05/08/UEAC/95/CM-18 du 19 décembre 2008 relative au Plan comptable de l'Etat en zone Cemac, ces états financiers à savoir la situation de trésorerie, le compte de résultat et doivent être produits en fin d'exercice.

2.2.2.5.3. Contexture du bilan au 31 décembre 2011

2.2.2.5.3.1. Absence des données de l'année N-1

Certes les articles 63 à 65 de la loi 2007/006 du 26 décembre 2007 entrent en vigueur en janvier 2013 et le décret portant règlement général sur la comptabilité publique n'est pas encore pris. Mais le principe de présentation du bilan en année, qu'il s'agisse ou non du bilan d'entreprise est d'indiquer sur une colonne aussi bien à l'actif qu'au passif, les données du bilan de l'année précédente.

Ce principe n'a pas été respecté dans le cas du bilan de l'Etat au 31 décembre 2010. Pourtant, l'examen des annexes des états financiers montre bien que les données des années antérieures étaient disponibles. C'est le cas :

- du tableau des immobilisations qui distingue les immobilisations de 2003 à 2009 de celles réalisées en 2010 ;
- de la balance des comptes de l'Etat de l'exercice 2010 qui indique à la colonne de la balance d'entrée en débit et en crédit selon le cas, des soldes de certains comptes de ressources à long terme (comptes 15 et 16) ; des comptes de stocks et d'opérations spécifiques (classe 3) ; des comptes des tiers et de régularisation (classe 4) et des comptes financiers (classe 5).

Bien qu'il s'agisse, « *des tout premiers états financiers dans notre pays* », la présentation matérielle du bilan aurait pu être respectée en considérant les soldes des comptes de l'année 2009 (Année N-1) en report en balance d'entrée de la balance des comptes, et, le document étant « *provisoire* », considérer par exemple pour mémoire les comptes dont les soldes ne seraient pas connus ou déterminés.

L'absence d'une colonne décrivant les amortissements reste justifiée par l'attente des travaux d'inventaire du patrimoine de l'Etat.

2.2.2.5.3.2. Absence des comptes relatifs aux fonds propres.

L'Instruction Générale sur la Comptabilité de l'Etat donne un modèle de bilan, inspiré du Plan Comptable Général de l'Etat, avec au passif dans la rubrique des ressources à long terme, un bloc constitué de fonds propres notamment ceux comptabilisés au compte 12 *Résultats patrimoniaux* (report à nouveau).

D'après l'instruction susvisée, le résultat patrimonial représente le résultat de gestion calculé et enregistré au compte 875 de la balance des comptes. Ce résultat correspond à la différence entre les charges (classes 6) et les produits (classe 7).

La détermination de ce résultat qui lui n'est pas tributaire des travaux d'inventaire, est calculée chaque année et peut donc logiquement, sous réserve de la décision de son affectation faire l'objet de report à porter au passif du bilan.

Le résultat patrimonial de l'exercice 2010 de 330 259 104 215 FCFA figure au bas du bilan sous la désignation de « *Situation nette* ».

Bien qu'en comptabilité le solde du compte de résultat contribue généralement pour sa fraction non « *distribuée* » à consolider la situation nette, elle n'en n'est pas le seul élément. Dans le cas d'espèce, les résultats de l'année 2009 auraient dû s'ajouter à cette situation nette pour donner un solde fiable de ce compte. Cette situation nette comprenant uniquement les soldes patrimoniaux devrait être logée en haut du bilan.

2.2.2.5.3.3. La confusion créée par l'indication de la période des états financiers

L'indication sous le titre « Bilan provisoire de l'Etat au 31 décembre 2011 (en FCFA) de la mention « *Période allant du 01/01/2010 au 31/12/2010* » est trompeuse.

En effet, certaines données du bilan notamment les immobilisations concernent la période de 2003 à 2009 comme précisé dans le tableau des immobilisations de l'Etat au 31 décembre 2010.

Le même bilan ne saurait donc se rapporter à deux périodes distinctes. S'il s'agit des soldes de ces comptes au 31 décembre 2010, lesdits soldes traduisent une réalité à un instant bien défini au contraire du Compte de résultat dont les

soldes sont la comptabilisation des opérations d'une période, en l'occurrence, l'année.

La nature des deux documents et la pratique consacrée voudraient qu'on parle de :

Bilan de l'Etat au 31 décembre 2010, et Compte de résultat de l'Etat pour la période du 01/01/2010 au 31/12/2010, au lieu de *Bilan de l'Etat au 31 décembre 2010 (en FCFA) (Période allant du 01/01/2010 au 31/12/2010) et Compte de résultat de l'Etat au 31 décembre 2010* comme cela apparaît dans les états financiers joints au projet de loi de règlement de l'exercice 2010.

S'agissant enfin du Compte de résultat de l'Etat, *les rubriques Charges de Fonctionnement nettes, Charges d'Intervention nettes et Charges financières nettes qui indiquent plutôt à la fois les comptes de charges et les comptes de produits devraient se lire ainsi qu'il suit :*

Charges et produits de fonctionnement nets, charges et produits d'intervention nets et charges et produits financiers nets.

2.2.2.6. Examen sur le fond des états financiers joints au projet de loi de règlement de l'exercice 2010

2.2.2.6.1. Compte de résultat

Le compte de résultat de la période allant du 01/01/2010 au 31/12/2010 est constitué des charges nettes, et n'intègre pas les charges calculées, à savoir les amortissements des immobilisations sans lesquels il demeure loin de la réalité.

2.2.2.6.2. Bilan

2.2.2.6.2.1. Report des exercices antérieurs

Cette rubrique figure au passif du bilan de l'Etat au 31 décembre 2010 pour un montant de 677 668 964 345 FCFA. En l'absence de note explicative sur ce poste, il est difficile d'en établir la nature avec exactitude.

Mais pour la Chambre des Comptes, il s'agit du report des soldes patrimoniaux positifs des exercices antérieurs, c'est-à-dire les soldes de gestion calculés par

différence entre les produits et les charges. Restera alors à déterminer les « *exercices antérieurs* » concernés.

Dans ce cas, ce solde est constitué du compte 12 Résultats patrimoniaux (report à nouveau), et doit figurer en haut du bilan dans les fonds propres (Cf. obs. n°24)

Dès lors, la situation nette, telle que déterminée dans le bilan provisoire de l'Etat au 31 décembre 2010 serait erronée, étant donné que le passif exigible serait réduit du même montant. La situation nette réajustée sous réserve des charges calculées serait donc de :

330 259 104 215 FCFA + 677 668 964 345 FCFA = 1 007 928 068 560 FCFA.

La situation nette au bilan provisoire de l'Etat au 31 décembre 2010 a été déterminée de manière inexacte, dès lors que le report des exercices antérieurs a été considéré comme passif exigible, au lieu d'être pris comme élément de fonds propres de l'Etat, constitué des soldes patrimoniaux des exercices antérieurs.

2.2.2.6.2.2. Titres et participations

Le compte 2601 Titres de participations dans les entreprises publicitaires indique pour les participations réalisées en 2010, un montant de 26 283 152 329 F CFA au bilan provisoire de l'Etat au 31 décembre 2010. Ce montant, qui est le même à la balance des comptes, est cependant différent du montant qui ressort du tableau des dépenses constatées en 2010 (Article 2 du projet de loi de règlement) qui indique un montant total des ordonnancements de 26 952 727 329 FCFA réparti ainsi :

- 13 MINDEF
- 26 Titres à long et moyen termes, participations et affectations : 2 000 000 000 FCFA ;
- 92 Participations diverses ;
- 26 Titres à long et moyen termes, Participations et affectations : 24 283 152 239 FCFA ;

La différence entre les deux montants est de : 669 575 000 F CFA.

En l'absence d'une explication de la différence de 669 575 000 FCFA entre le montant des participations de l'Etat en 2010 porté au bilan et à la balance des

comptes d'une part, et celui indiqué à l'article 2 du projet de loi de règlement de l'exercice 2010, d'autre part, il y a lieu à réserves sur la fiabilité du solde de ce compte.

Par ailleurs, lorsque le Ministre des Finances précise dans les notes explicatives des états financiers que « *les immobilisations financières sont uniquement constituées des titres et participations qui, en réalité sont les droits détenus par l'Etat sur d'autres entités dotées d'une personnalité juridique distincte* », cela amène à s'interroger sur la nature des participations attribuées au MINDEF.

La fiabilité du solde du compte 2601 Titres de participations en 2010 étant incertaine, il ne reste qu'à admettre avec le Ministre des Finances que le montant de 96 746 620 758 FCFA porté au bilan provisoire et qui comprend les participations réalisées entre 2003 et 2009 (37 057 700 977 FCFA) d'une part, et celles de 2010 d'autre part, est loin de refléter la situation exhaustive des participations de l'Etat.

Dès lors, les rémunérations correspondantes au compte de résultat logées dans le compte 7456 *Dividendes des actions et participations* de 3 514 248 696 FCFA ne peuvent non plus refléter la réalité.

Les données des états financiers relatives aux titres de participations ne peuvent donc être considérées comme sincères tant qu'elles n'auront pas été établies sur la base des résultats des travaux d'inventaire du patrimoine de l'Etat.

2.2.2.6.3. Tableau des flux de trésorerie au 31 décembre 2010

Le tableau des flux de trésorerie au 31 décembre 2010 indique à la partie sur les « *Flux de trésorerie nets liés aux opérations d'investissement (II)* » un montant nul pour les acquisitions et les cessions d'immobilisations.

Cette situation est en contradiction avec les informations fournies aussi bien par le Tableau des amortissements, la Balance des comptes que l'article 2 du projet de loi de règlement de l'exercice 2010.

Ces documents indiquent bien l'acquisition des immobilisations pendant l'année 2010.

A titre d'illustration, la lecture combinée du bilan provisoire et du tableau des immobilisations montre entre 2009 et 2010, pour les seules immobilisations corporelles et financières, un accroissement de celles-ci de 377 160 534 479 FCFA et 26 283 152 329 FCFA respectivement, soit des acquisitions de ces catégories d'immobilisations pour un montant total de 403 443 686 808 FCFA.

Il est observé que le Tableau des Flux de trésorerie ne comporte pas tous les éléments, à l'instar des acquisitions des immobilisations, ayant eu une incidence sur la trésorerie de l'Etat au cours de l'année 2010. Il ne traduit donc pas de manière sincère les flux de trésorerie au 31 décembre 2010.

2.2.2.7. Cohérence des états financiers

2.2.2.7.1. Bilan et balance des comptes

L'examen de la Balance des comptes d'une part, du Bilan et du Tableau des immobilisations présenté en note explicative des états financiers d'autre part, met en relief certaines incohérences dont notamment celles-ci :

- sur les dettes financières, la balance des comptes indique un montant de 1 741 103 891 700 FCFA contre 1 746 602 000 000 FCFA comptabilisé au bilan au 31 décembre 2010, soit une différence de 5 498 108 300 FCFA ;
- sur les immobilisations, la balance des comptes au 31 décembre 2010 n'indique en balance aucun report de l'exercice 2009, alors que le bilan au 31 décembre 2010 enregistre les immobilisations des périodes 2003 – 2009 et 2010 telles que ventilées dans le tableau des immobilisations.

Compte tenu des liens évidents entre la balance des comptes et le bilan, et au regard des incohérences sus évoquées, la fiabilité des soldes des mêmes comptes figurant dans le bilan et dans la balance pour des montants différents est sujette à caution.

2.2.2.7.2. Examen des équilibres bilantiels

Sous réserve du caractère provisoire ou expérimental des états financiers de l'Etat pour l'exercice 2010, les observations suivantes peuvent être faites sur la situation et les équilibres bilantiels.

2.2.2.7.2.1. Au niveau du fonctionnement

Les créances liquidées d'un montant de 448 328 209 888 FCFA, dont les risques de recouvrement sont peu élevés (30 % représente les créances reportées des années antérieures), couvrent à elles seules plus d'une fois et demi les dettes non financières à court terme.

2.2.2.7.2.2. Au niveau de la trésorerie

La Trésorerie – Actif est de 479 991 006 328 FCFA et la Trésorerie – Passif de 444 974 101 487 FCFA. Ceci équivaut à un ratio de 1,08 révélant un quasi équilibre entre les besoins immédiats de trésorerie et les disponibilités.

Cependant, l'examen minutieux des disponibilités bancaires au 31 décembre 2010 révèle que 41% de la Trésorerie Actif représente le produit de l'emprunt obligataire, soit 197 500 000 000 FCFA levé en fin décembre 2010.

Cet élément qui vient opportunément renforcer à la fin de l'année la situation de trésorerie de l'Etat a reçu une affectation précise. Il n'impacte que de manière artificielle ladite situation, ce qui tend à altérer l'équilibre relevé ci-dessus.

S'agissant des principaux équilibres du bilan, seul celui du cycle de fonctionnement semble durablement garanti.

Les ressources à long terme ne peuvent couvrir tous les besoins de financement des actifs immobilisés alors que l'affectation explicite du produit de l'emprunt obligataire à des projets bien définis est de nature à réduire la capacité de l'Etat à honorer sans heurt ses engagements vis-à-vis des correspondants du Trésor (Etablissements Publics Administratifs, Collectivités Territoriales Décentralisées...).

Fait à la Chambre des Comptes le 04 novembre 2011