

Politiques comptables des hôpitaux publics en contexte de Covid19 au Cameroun

Accounting policies of public hospitals in the context of Covid-19 in Cameroon

Didier AKAMBA MVOMO, (*Enseignant chercheur*)

*Faculté des Sciences Economiques et de Gestion Appliquée,
Université de Douala, Cameroun*

Jean Roger MBEGA NGUEMA, (*Enseignant chercheur*)

*Ecole Normale Supérieure d'Enseignement Technique,
Université d'Ebolowa, Cameroun*

Adresse de correspondance :	Université de Douala, Cameroun BP.2701-Douala Tel: +237 233 405 862 E-mail: infos.udla@univ.douala.com ; Site web: https://www.univ.douala.com
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	AKAMBA MVOMO, D., & MBEGA NGUEMA, J. R. (2023). Politiques comptables des hôpitaux publics en contexte de Covid19 au Cameroun. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(3-2), 624-641. https://doi.org/10.5281/zenodo.8075962
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: March 20, 2023

Accepted: June 22, 2023

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 4, Issue 3-2 (2023)

Politiques comptables des hôpitaux publics en contexte de Covid19 au Cameroun

Résumé :

L'objectif de ce papier est d'interroger l'existence et la pertinence des politiques comptables des hôpitaux publics en situation de crise sanitaire. La théorie politico-contractuelle permet de poser des jalons au modèle explicatif des politiques comptables. Toutefois, le champ d'études envisagé conduit à retenir l'approche qualitative. À cet effet, un guide d'entretien semi-directif est administré à sept dirigeants et comptables des hôpitaux publics. Les données qui en découlent sont exploitées grâce à la technique dite d'analyse synthétique. Nous en ressortons des tableaux disjonctifs permettant d'aboutir à la quantification de données collectées. Au terme de la recherche, il ressort, contrairement à la littérature, que les politiques comptables sont des choix opérés par les producteurs de l'information comptable des hôpitaux publics. C'est notamment le cas au sein des hôpitaux de 1^{ère} catégorie. Au final, une catégorisation des politiques comptables en deux groupes dans les hôpitaux publics peut être effectuée : les politiques comptables actives pour les hôpitaux de 1^{ère} catégorie et les politiques comptables passives pour les autres catégories. La principale limite de cet article réside en l'incapacité de mener une étude sur un champ plus vaste d'hôpitaux, compte tenu de la distance géographique de la plupart et de l'inculture informatique pour les centres les plus enclavés.

Mots clés : Choix comptables-Harmonisation comptable-Comptabilité d'engagement

Classification JEL : M41, H50

Type de l'article : Recherche appliquée

Abstract:

The objective of this article is to question the existence and relevance of accounting policies in public hospitals in a health crisis situation. The political-contractual theory allows us to lay the groundwork for an explanatory model of accounting policies. However, the field of study envisaged leads us to adopt a qualitative approach. To this end, a semi-directive interview guide is administered to seven managers and accountants of public hospitals. The resulting data is used using the so-called synthetic analysis technique. We come up with disjunctive tables that lead to the quantification of collected data. At the end of the research, it appears, contrary to the literature, that accounting policies are choices made by the producers of accounting information for public hospitals. This is particularly the case in 1st category hospitals. In the end, a categorization of accounting policies into two groups in public hospitals can be made: active accounting policies for 1st category hospitals and passive accounting policies for the other categories. The main limit of this article lies in the inability to conduct a study on a larger field of hospitals, given the geographical distance of most and the lack of computer literacy for the most isolated centers.

Key words: Accounting choices, Accounting harmonisation, Accounting commitment

JEL Classification: M41, H50

Paper type: Empirical research

Introduction

L'évolution économique et démographique du Cameroun au cours des dernières décennies a conduit à une pression accrue sur l'efficacité dans l'industrie de la santé. L'importance croissante de la gestion de la performance dans cette industrie a poussé les instances publiques à mettre un accent accru sur les pratiques comptables capables de fournir aux gestionnaires des informations pertinentes nécessaires à la prise de décision (Krupicka J, 2020). Mais les pratiques comptables des établissements hospitaliers ne sont pas universelles. En effet, la théorie de la contingence explique les raisons pour lesquelles les pratiques comptables sont différentes d'une entité à une autre (Burns et Stalker, 1961). Ceci pourrait se comprendre pour les établissements hospitaliers de différentes catégories comme il en existe au Cameroun. Cela pourrait davantage être accentué par la survenance de pandémies qui affectent des espaces géographiques (pays, villes, districts) mieux que d'autres.

Le rapport de l'Organisation Mondiale de la Santé (OMS) du 5 Mai 2022 dénombre 15 millions de morts causés par la pandémie de Covid-19 dans le monde. Dans le cas du Cameroun, d'après le rapport du Ministère de la santé (MINSANTE) au 24 juillet 2022, le système de santé comptabilise 120 098 malades pour 1 931 décès. Ces morts seraient dus principalement à la léthargie des procédures budgétaires et de fait à l'insuffisance de moyens financiers malgré le fait que le Fonds Monétaire International (FMI) ait apporté son appui à hauteur de 180 milliards pour le plan de riposte contre Covid-19 en 2020. Cette situation permet de questionner l'objet de l'hôpital public¹. En effet, l'hôpital public devrait apporter, au regard de son caractère non marchand², une réponse appropriée aux crises sanitaires.

La carte sanitaire du Cameroun est composée de sept catégories³ d'hôpitaux publics et de nombreux hôpitaux privés⁴. Les hôpitaux publics de première catégorie sont dotés d'un cadre budgétaire et comptable régi par le décret n° 2008/0440 du 13 mars 2008 portant adoption du cadre budgétaire et comptable des Établissements Publics Administratifs. Les autres catégories d'hôpitaux publics font des pratiques comptables sans véritables référentiels comptables. La crise de la Covid-19 a permis de constater l'absence de la tenue des comptes et des états financiers dans les hôpitaux publics à l'exception de ceux de première catégorie. Le rapport du FMI de 2021 précise que toutes les ressources et dépenses totales de santé ne sont pas comptabilisées. Cela ne permet pas de mesurer la consommation finale de biens et services médicaux fournis. Ainsi, l'Institut National de la Statistique (INS) ne parvient pas toujours à produire le principal agrégat du compte de la santé : la dépense. Ce compte de santé devrait s'appuyer sur les données financières produites par le MINSANTE.

L'absence de données financières produites par les hôpitaux publics et le manque de transparence ont été mis en exergue par le rapport d'audit dénommé « covidgate⁵ ». Les politiques comptables des hôpitaux n'ont pas permis de retracer les ressources et les dépenses liées à Covid-19. Les manquements relevés dans le rapport d'audit mettent à l'ordre du jour l'urgence d'une réforme du système de santé camerounais d'une part et questionne la

¹ L'hôpital public doit arbitrer entre le marchand et le gratuit, entre institution et don.

² La loi N°2017/010 du 12 Juillet 2017 portant statut général des établissements publics définit les Établissements Publics Hospitaliers comme les hôpitaux dotés d'un Conseil d'Administration et d'une Direction Générale. Il s'agit des hôpitaux de 1^{ère} catégorie qui poursuivent un objectif de performance tandis que les autres (2^e catégorie à la 7^e catégorie) doivent juste s'assurer de l'atteinte de l'équilibre financier.

³ Décret N° 2013/093 du 03 Avril 2013 portant organisation du Ministère de la sante publique.

⁴ Les hôpitaux publics sont régis par la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'État et des autres entités publiques ainsi que par le décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 portant règlement général de la comptabilité publique. Les hôpitaux privés sont régis par le cadre comptable OHADA.

⁵ Deux rapports d'audit liés à la gestion des fonds liés à covid-19 ont été produits : FMI (rapport externe) et Chambres des comptes de la Cour Suprême (rapport interne).

spécificité des politiques comptables des hôpitaux publics. L'objectif de cette communication est d'interroger l'existence et la pertinence des politiques comptables des hôpitaux publics en situation de crise sanitaire. À cette fin, les perceptions des dirigeants et des comptables des hôpitaux publics des sept catégories seront recueillies et analysées. La communication est organisée autour de deux parties. La première partie présente la revue de la littérature et le cadre théorique tandis que la seconde partie porte sur la méthodologie et les résultats obtenus.

1. Revue de la littérature

La revue de littérature sur les politiques comptables en situation de crise sanitaire permet de faire le point sur l'existence des politiques comptables des hôpitaux (1.1) préalable à la proposition d'un modèle conceptuel pertinent des politiques comptables adaptés au système de santé (1.2).

1.1. De l'existence des politiques comptables dans le secteur de santé

Les politiques comptables, lorsqu'elles existent dans les organisations, sont sous l'influence de plusieurs facteurs : la réglementation, le niveau d'implication du top management, la résistance psychologique, les exigences de communication et la spécificité de l'organisation (Sebbar & Belkindoussi, 2020). Les hôpitaux sont des entreprises de service qui ne poursuivent pas nécessairement le profit, il convient de poser les jalons théoriques de leurs politiques comptables (1.1.1) en rapport avec les spécificités du secteur de la santé. Cela permettra d'identifier leurs pratiques comptables (1.1.2).

1.1.1. Définition des politiques comptables et leur spécificité dans le secteur de la santé

L'objet de la comptabilité s'est déplacé, de moyen de preuve et de garantie, il est orienté à présent vers l'information des parties prenantes. La dimension sociale est plus que jamais d'actualité. L'absence de normalisation comptable associée à la divergence des intérêts des parties prenantes complexifient la mise en place d'une réglementation comptable. En absence d'une telle réglementation, les dirigeants disposent d'une grande latitude observée à travers leurs politiques comptables (Fabre, 2009). La réglementation comptable a pour objectif de produire une information fiable pour tous. Elle laisse toutefois une marge de manœuvre aux producteurs de l'information, d'où l'expression de « politique comptable ». La mise en place des textes relatifs aux politiques comptables est contrariée par la réfraction des acteurs et le degré d'implication du top management (Sebbar & Belkindoussi, 2020).

La comptabilité est une question politique bien que les liens entre comptabilité et politique soient assez nombreux et complexes. Ces liens permettent de faire des comparaisons entre les différentes stratégies des entreprises, notamment dans le cadre international. Au demeurant, la comptabilité n'est pas politiquement neutre (Rival & Vidal, 2013). La non-neutralité des politiques comptables est généralement observée dans les entreprises privées. Dans ces entreprises, elles participent à l'entreprise néo-libérale dont le but est la quête des profits. Le caractère contraignant ou optionnel des politiques comptables des entreprises publiques permettent de questionner leur existence.

Les dirigeants disposent d'une latitude dans le choix des méthodes de comptabilisation des transactions. Ces dirigeants utilisent cette liberté pour façonner la présentation et le contenu des états financiers. Leurs choix ont des effets sur la structure du compte de résultat, du bilan ou du hors bilan. La politique comptable consiste en une stratégie d'optimisation dont le but est de choisir des méthodes comptables et des modèles de valorisation les plus adaptés à un cadre réglementaire donné. La politique comptable associe le cadre réglementaire et le respect des principes normatifs. Ce concept est issu de la pratique anglo-américaine.

La politique comptable regroupe des choix subordonnés aux objectifs de communication financière et au comportement des dirigeants. La politique comptable ne se traduit pas par une manipulation comptable. La manipulation comptable revient à créer un cadre propice à l'optimisation de la communication financière. Il ne s'agit pas nécessairement d'une pratique frauduleuse. Les pratiques comptables sont opérées dans une logique d'optimisation des choix et de communication financière. Les objectifs de politique comptable varient en fonction de la taille de la structure du fait du contexte culturel et de l'environnement spécifique. Ces objectifs concernent tantôt la majoration des bénéfices ou la minoration des pertes tantôt l'optimisation de la communication financière. Plusieurs types de politiques comptables peuvent être observés notamment la gestion et le lissage du résultat, le nettoyage et l'habillage des comptes ainsi que la comptabilité créative⁶ (Stolowy & Breton, 2003). La politique comptable regroupe l'ensemble de pratiques observées lors de l'élaboration ou de la présentation des états financiers. La politique comptable recouvre ainsi un large champ en rapport avec les états financiers publiés. Il s'agit notamment des comptes annuels et des comptes consolidés, des rapports de gestion, des rapports semestriels et des informations, objets d'une publication volontaire.

La politique comptable est un ensemble de choix opérés par les dirigeants sur les nombres comptables dans le but de façonner le contenu ou la forme des états financiers publiés dans le respect des contraintes réglementaires. Ces choix concernent de manière non exhaustive des choix liés respectivement aux méthodes d'évaluation relatives aux états financiers annuels consolidés ou semestriels, aux méthodes de présentation des états financiers annuels, aux auditeurs externes⁷, au format de reporting et des indicateurs de performance, à l'abandon de certains principes comptables fondamentaux. Toutefois, les principes comptables les plus évoqués en politique comptable sont le principe de permanence des méthodes, le principe de prééminence de la réalité sur l'apparence et le principe de l'image fidèle. Il convient de distinguer le traitement relatif aux charges et actifs. Les instruments de la politique comptable s'articulent autour de quatre axes : la politique de suivi de valeur, la politique de constitution des provisions, le traitement des engagements de retraite et les modalités de reporting de la performance. L'harmonisation comptable internationale influence ainsi à bien des égards la politique comptable. On pourrait ainsi distinguer les politiques comptables actives des politiques comptables passives. Les difficultés du cadre comptable traditionnel prescriptif à expliquer les choix comptables légitiment le recours aux nouveaux paradigmes tels que l'utilité prévisionnelle de l'information comptable et l'utilité politico-contractuelle (Casta & Ramond, 2009).

La politique comptable peut être définie en fonction du référentiel, du jeu des comptes concernés et des spécificités des entreprises concernées. Elle consiste en la présentation d'une situation financière avantageuse. Cela passe par la minorisation de pertes publiées, la majoration des bénéfices imposables et la majoration ou minoration des bénéfices distribuables. Les politiques comptables sont variées. Ces politiques valident l'utilisation ou non des normes IFRS. Ainsi, elles peuvent être optionnelle, obligatoire, restreinte ou générale. Il s'agit des étapes tantôt vers une adoption généralisée des IFRS tantôt vers un compromis. Le choix d'une politique comptable dépend de ce que cette dernière lui apporte. Les facteurs économiques et institutionnels sont des facteurs explicatifs du choix des politiques comptables. Ces facteurs sont notamment la taille, le secteur d'activité, l'âge, part du dirigeant dans le capital, l'audit et la rémunération du dirigeant.

⁶ Elle est assimilée à la manipulation des comptes. Il s'agit du prolongement de la politique comptable. Elle s'implémente au travers de la stratégie d'évitement des règles, des normes et des frontières de l'entreprise.

⁷ Le choix des auditeurs externes est basé sur la stratégie de reporting et incluse dans le champ de la politique comptable.

Les politiques comptables sont des choix adoptés par les dirigeants en fonction des caractéristiques de l'organisation. L'existence de l'hétérogénéité des pratiques offre un cadre propice au développement des pratiques comptables. L'hétérogénéité du cadre réglementaire pourrait expliquer cette situation. Cette différence réglementaire pourrait expliquer la variété dans la production de l'information comptable. Face à la divergence des réglementations comptables, la normalisation comptable⁸ pourrait faire converger les pratiques comptables.

Dans le secteur public, on note un bilan mitigé du fait de l'incapacité des référentiels à garantir la qualité de l'information. En effet, la comptabilité d'engagement favorise une latitude des entreprises. Il est possible d'explorer les déterminants des politiques comptables. Il s'agit d'identifier ce qui a procédé au choix d'une politique comptable donnée. Le logit⁹ multinomial non ordonné permet de répondre à cette préoccupation. Au final, la diversité des politiques comptables s'inscrit dans la durée. Il convient de rechercher des voies nouvelles favorables au progrès de l'harmonisation des pratiques comptables (De Brébisson & Alphonse, 2018). Un constat important revient à observer que la normalisation et harmonisation dans le secteur hospitalier sont des parents pauvres des politiques comptables.

La comptabilité, système d'information, utilisée par les dirigeants pour présenter une bonne image, réduit les coûts supportés par leur entreprise. Les choix comptables des dirigeants s'inscrivent dans la politique comptable globale des entreprises. Celle-ci regroupe l'ensemble des choix qui tantôt influence les chiffres tantôt entraîne une modification du contenu ou de la forme des états financiers. Les recherches dans cette perspective se focalisent essentiellement sur la gestion des données comptables. De manière extensive, les choix comptables ne regroupent pas uniquement ceux qui ont une influence sur les chiffres, mais font aussi référence notamment aux méthodes d'évaluation, de présentation des états financiers, le volume et le degré d'agrégation de l'information dans les états financiers. Ces choix se font dans le respect des contraintes réglementaires. Ces choix ne renvoient pas à la fraude comptable. Ils permettent de réduire les coûts liés à l'intervention du législateur et notamment l'adoption d'une nouvelle réglementation contraignante pour les entreprises. Les choix comptables sont fonction des stratégies de diffusion d'information. Ils s'inscrivent dans le paradigme positiviste comptable qui permet de décrire et d'expliquer les pratiques comptables des dirigeants.

Les recherches inscrites dans le paradigme positiviste comptable optent notamment pour les déterminants politico-contractuels des choix comptables des dirigeants. Le niveau d'endettement de l'entreprise, la rémunération des dirigeants, la taille de l'entreprise et le risque d'apparition des coûts politiques permettent d'expliquer le comportement comptable des dirigeants. Dans la même veine, l'hypothèse des coûts politiques de la théorie politico-contractuelle prend en compte les pressions exercées sur les dirigeants par les parties prenantes. Au demeurant, cette théorie est principalement recommandée sitôt que l'on mène des recherches sur les choix comptables des dirigeants. C'est une branche de la théorie positive comptable qui s'intéresse aux problématiques comptables liées aux choix comptables ou aux contenus informationnels des chiffres comptables. Toutefois, trois critiques sont généralement formulées à l'endroit de cette théorie.

Premièrement, il lui est reproché d'être uniquement basé sur trois hypothèses (rémunération des dirigeants, endettement et taille de l'entreprise). Deuxièmement, ces trois hypothèses semblent plus adaptées dans le contexte américain. Enfin, les variables utilisées pour tester ces hypothèses sont simplificatrices. Dans un cadre plus général, l'orientation en faveur de la comptabilité d'engagement ou en faveur de la comptabilité de trésorerie permet de cerner la politique comptable de l'entreprise. La politique comptable s'observe aux trois niveaux du processus de production des comptes : l'élaboration, la présentation et la diffusion (Saboly,

⁸ La normalisation pourrait s'orienter vers les comptes individuels et/ou vers les comptes consolidés.

⁹ Logit : modèle logistique

1994). Dans une vision restrictive, Casta & Ramond, 2009 considèrent la politique comptable comme l'ensemble des choix initiés par les dirigeants dans le but d'agir sur les nombres comptables en façonnant le contenu ou la forme des états publiés dans le respect des contraintes réglementaires. La politique comptable des dirigeants s'opère dans une perspective de double optimisation des choix et de communication financière entre l'entreprise et son environnement. Les dirigeants ont tendance à s'attribuer de bonnes nouvelles. La latitude offerte par la politique comptable leur permet de manipuler les perceptions des parties prenantes par la gestion narrative des impressions (diffusion des informations volontaires) et la gestion des résultats. La gestion des résultats est une intervention délibérée du dirigeant dans le but de s'approprier les gains personnels (Verdier, 2015).

La théorie politico-contractuelle permet d'expliquer les choix comptables des dirigeants. Cette théorie permet d'étudier trois angles : la dissimulation d'informations pour l'intérêt des dirigeants, la suprématie des intérêts de l'entreprise au détriment de ceux des créanciers et la diminution des coûts politiques. La réponse aux besoins de tous les utilisateurs convoque de manière tacite la théorie des parties prenantes. La recherche académique sur les politiques comptables s'inscrit dans le courant critique de la recherche comptable d'inspiration néomarxiste (Rival & Vidal, 2013).

Les recherches dans le cadre des politiques comptables concernent la comptabilité et ses choix tels que les dépenses, les amortissements, les politiques de provision ou de dépenses liées aux provisions et les autres éléments du bilan. Les politiques comptables sont assimilables aux choix des méthodes comptables, aux choix comptables et aux méthodes comptables. L'association des choix et des méthodes comptables aboutit à la politique comptable. La politique comptable utilise des méthodes et traitements comptables dans l'optique d'optimiser les choix comptables, entendues comme des choix entre différentes méthodes comptables. À cette fin, elle s'appuie sur des marges laissées par le droit comptable.

La politique comptable vise la production de l'information financière. Elle opère par correction du résultat, l'ajustement des comptes. Il s'agit de la possibilité de choix entre des options comptables différentes permises par certaines normes. C'est le choix entre plusieurs méthodes lorsqu'il existe un vide juridique. Les choix entre plusieurs méthodes concernent les méthodes d'évaluation comptable, les méthodes de constatation comptable et les méthodes comptables affectant les résultats comptables. Les méthodes d'évaluation comptable mettent en exergue la dichotomie entre la convention du coût historique et la juste valeur ou entre la méthode du first in-first out et celle du coût moyen unitaire pondéré. Les méthodes de constatation comptable fait référence notamment au choix entre mode linéaire d'amortissement et mode dégressif ou au choix entre enregistrements des coûts d'emprunts comme immobilisations et comme charges. Les méthodes comptables affectant les résultats comptables concernent la gestion des résultats la modification comptable, le lissage des résultats, la manipulation des résultats et la comptabilité créative (Dechow P. M. et al., 1999). Les dirigeants choisissent les méthodes comptables dans le but de lisser, de manipuler et de modifier les résultats. Les choix comptables entraînent une augmentation ou une diminution des résultats selon le but et les objectifs recherchés par les dirigeants. Cela pourrait justifier l'existence de la théorie dite des trois bilans¹⁰.

Le choix des politiques comptables est un thème de recherche pertinent lorsqu'il ne se limite pas aux manipulations des données comptables. Dans cette dynamique, la politique comptable comme « *l'ensemble des choix faits par les dirigeants sur des variables comptables qui conduisent dans le respect des contraintes réglementaires à façonner le contenu ou la forme*

¹⁰ L'entreprise produit trois bilans : un bilan pour sa gestion, un autre pour les déclarations fiscales et un dernier pour les investisseurs et notamment les banques.

des états financiers publiés » (Casta J. , 2000). Cela permet de se rendre compte de l'existence de marge de manœuvre en termes de choix comptables. Les choix comptables permettent de réduire le transfert excessif de richesse dans un environnement où la pression fiscale est moins forte. Au demeurant, il convient de savoir pourquoi une organisation adopte une méthode comptable plutôt qu'une autre. Plus les politiques comptables dans un secteur d'activité sont variées plus il n'est pas évident de faire une comparabilité des états financiers. Les méthodes comptables peuvent être qualifiées de politiques comptables quitte à en trouver les déterminants. La rémunération des dirigeants n'a aucune influence sur le choix des méthodes comptables, *a contrario*, il semblerait que le secteur d'activité ait une influence positive. La mortalité des organisations pourrait s'expliquer par l'existence de politiques comptables inadaptées. Ces politiques comptables visent plus à donner aux chiffres comptables le contenu informatif souhaité par les dirigeants. La comptabilité créative est alors un des objectifs visés par les dirigeants lors de l'adoption des choix comptables. L'objectif des politiques comptables dans les entreprises est de favoriser la latitude dans la production des données comptables. Dans le cas des entreprises publiques, cet objectif semble différent (Ananga Onana & Makani, 2018).

La raison d'être des politiques comptables des hôpitaux publics peut être examinée. Les objectifs de ces hôpitaux sont orientés vers la poursuite de la pérennité et l'équilibre des comptes. Il s'agit de concilier des objectifs sociaux, environnementaux avec des logiques de profit et notamment de rentabilité financière. Le fait d'assigner à l'hôpital public un objectif différent du profit remet en question la notion de propriété de l'entreprise. Il est possible de faire figurer au passif non seulement les dettes ou le capital financier, mais aussi le capital naturel et le capital humain¹¹. L'hôpital public possède un patrimoine et un revenu propres. Des pressions et des mouvements d'idées agissent sur les politiques comptables afin de promouvoir une autre manière de voir et de compter au moyen d'outils comptables ainsi qu'un nouvel équilibre de pouvoirs dans les instances de décision (Bachet, 2019).

1.1.2. Des politiques comptables aux pratiques comptables des hôpitaux publics

Les hôpitaux publics subissent des coûts politiques résultant de la pression des pouvoirs publics. Selon l'hypothèse de la visibilité politique, les hôpitaux de 1^{ère} catégorie notamment seraient plus vulnérables aux pressions politiques par rapport à ceux de catégorie inférieure. Les hôpitaux de 1^{ère} catégorie modèrent ainsi leurs résultats afin de limiter les coûts politiques. Les travaux de recherche sur la détection des pratiques discrétionnaires de manipulations comptables sont orientés soit sur les modèles fondés sur les *accruals* soit sur le choix des méthodes comptables (Daoud & Omri, 2013).

Certaines normes comptables sont en décadence. La normalisation comptable permet de définir les principes, les méthodes et les règles favorables à l'harmonisation des pratiques comptables. La normalisation devient un inéluctable. Elle permet de comparer les informations comptables dans le temps et l'espace. Les pratiques comptables normées observées concernent les pratiques liées à l'organisation des procédures comptables, les pratiques liées aux enregistrements des opérations courantes, les pratiques liées aux travaux de fin d'exercice et la relation avec les commissaires aux comptes (Bampoky & El Bachir Wade, 2017).

Le développement des pratiques comptables est le produit des travaux dans le secteur bancaire et celui de négoce. Ces pratiques font aujourd'hui référence à une typologie de comptabilités mise en œuvre dans le but de produire l'information pertinente dans le but de permettre le pilotage et la prise de décision des acteurs. La comptabilité des hôpitaux publics se structure autour de trois composantes : la comptabilité budgétaire renseigne les tiers sur la capacité des

¹¹ Le modèle du CARE (Comptabilité Adaptée au Renouvellement de l'Environnement) permet d'intégrer à la fois l'humain et la nature à partir de la gestion de l'ensemble des capitaux.

hôpitaux à tenir leurs engagements et à honorer leurs dépenses, la comptabilité générale met l'accent à la fois sur la santé financière et patrimoniale et la comptabilité analytique vise le calcul des coûts et l'aide à la prise de décision. Le passage de la comptabilité budgétaire dite comptabilité des flux à la comptabilité générale, comptabilité d'exercice, permet d'asseoir la culture d'évaluation des politiques comptables (Sebbar & Belkindoussi, 2020).

Le logit¹² ordonné permet d'expliquer et de comprendre les pratiques comptables. Le comportement des acteurs de certains secteurs joue un rôle décisif dans la mise en place des pratiques comptables. Les pratiques comptables s'articulent autour de deux dimensions : une dimension objective et une dimension subjective. La dimension objective appréhende la comptabilité comme un système de données disponibles. L'accent est mis sur la production des données comptables. La dimension subjective est orientée vers l'utilisation des données comptables. L'accent est mis sur le suivi de trésorerie et la fixation des prix dans le but de répondre aux besoins de l'entreprise. À cet effet, le dirigeant utilise les données comptables, cela signifie qu'elles sont pertinentes. Les recherches académiques et professionnelles en comptabilité se concentrent sur les pratiques comptables, le système de données et d'information comptable. La théorie de la contingence offre un cadre fécond, explicatif et prédictif des pratiques comptables. En effet, les facteurs retenus pour expliquer les pratiques comptables dans les pays développés ne sont pas toujours pertinents dans une économie de développement en raison notamment des spécificités des organisations. Dans une organisation, les pratiques comptables peuvent être faibles, moyennes et fortes. La culture détermine les modes et les comportements de vie qui influencent les pratiques comptables. C'est ainsi que la religion influence la production et l'utilisation des données comptables. L'islam n'est pas seulement une religion, il existe d'ailleurs une comptabilité dite islamique (Gandja & Ipoumb, 2016).

1.2. Vers un modèle conceptuel pertinent des politiques comptables des hôpitaux publics

Le regard des dirigeants à l'égard de la comptabilité semble avoir changé. Leurs politiques comptables sont différenciées. La pertinence des politiques comptables s'apprécie à partir de l'utilisation faites des données comptables. Les dirigeants qui utilisent ces données justifient ce fait par la pertinence qu'ils accordent à la comptabilité. Leur système d'information est majoritairement comptable et orienté vers la production des données comptables obligatoires dans le but de satisfaire l'administration fiscale (Chapellier & Mohammed, 2010).

Les nouveaux modes de gestion ou de management ne semblent pas adaptés pour les hôpitaux publics. Ces structures doivent concilier les exigences en termes de qualité de soins à la logique de gestionnaire. En effet, les nouvelles formes de gestion hospitalière ne sont pas congruentes avec la qualité des soins, elles s'y opposent à bien des égards. Dans ces structures, la substitution de l'obligation de résultat à l'obligation de moyens aboutit à l'élimination de la dimension déontologique de l'action sanitaire. L'acte de soin est ainsi dénué de sa valeur intrinsèque, qualitative, relationnelle au profit de sa dimension instrumentale. Les prescriptions en termes de conciliation des aspects marchands et gratuits permettent de questionner le caractère public des services offerts. Le regard sur la santé est en train de se modifier. Ce regard passe d'une considération de la gratuité vers une conception plus comptable et marchande. La finalité est d'aboutir à un prix de la santé et par conséquent à un coût qu'il convient d'évaluer. La prise en compte des exigences de la comptabilité menace le caractère humaniste de la santé (Chanial, 2010).

Les besoins des patients, de plus en plus pointus, conduisent les hôpitaux publics à repenser à leur mode de management. Le management public des hôpitaux implique l'instauration d'un

¹² Logit : Modèle Logistique

management orienté vers les résultats, la promotion d'un management responsabilisant les acteurs et l'adoption d'un management adaptatif prenant en compte les besoins des patients. Ce management devrait s'adapter aux réalités des besoins des patients. À cette fin, les hôpitaux sont en interaction permanente avec leur environnement. Ils tiennent ainsi une comptabilité budgétaire composée des recettes et des dépenses ainsi qu'une comptabilité générale dédiée au suivi des opérations conformes aux dispositions des cadres comptables. À cet effet, le management public est un champ de recherche dont le but est l'amélioration de la performance des hôpitaux en remédiant aux problèmes relatifs à l'efficacité et à la légitimité des charges de fonctionnement. Ce mode de fonctionnement rappelle à bien des égards celui de l'entreprise privée (Sebbar & Belkindoussi, 2020).

Les hôpitaux publics font face à plusieurs problèmes à l'instar du déséquilibre des comptes, l'incapacité à offrir les services attendus et l'absence de motivation du personnel soignant. Pourtant, soumis à un régime budgétaire, financier et comptable financier spécifique, la comptabilité publique, ces hôpitaux se trouvent dans un état déplorable. Leurs ressources principales proviennent des dotations étatiques, ces hôpitaux sont incapables de faire face à l'ensemble de leurs charges. Certaines critiques acerbes, inscrites dans la rationalité économique, soulignent le fait qu'il ne soit pas nécessaire pour l'hôpital public d'équilibrer ses comptes.

Le principe de participation financière des patients a montré son échec quant à la couverture des dysfonctionnements des systèmes de santé en vigueur. Le questionnement quant à l'existence et la pertinence du système d'information comptable hospitalier, en réponse à la demande de soins des patients dans une quête d'efficacité, se pose avec acuité. Cela semble opportun dans un contexte de nouvelle gouvernance où les recettes issues des activités hospitalières devraient déterminer leurs dépenses et non le contraire. L'autonomie de gestion accordée aux hôpitaux publics permet de responsabiliser les hôpitaux et leurs dirigeants dans la prise de décision. Cependant, pour une meilleure gestion, il est indispensable de s'assurer du renforcement des capacités managériales de ces responsables par des formations en gestion. Cela contribuerait à la rationalisation des dépenses d'autant plus que la maîtrise des coûts au travers de la comptabilité analytique se justifie à bien des égards. Les politiques comptables médicalisées devraient être repensées en affirmant voire confirmant la position de la comptabilité dans les états financiers du secteur de la santé en vue d'une amélioration de la qualité des soins. L'adoption d'un plan comptable hospitalier serait une étape franchie dans cette quête (Souleymanou, 2013).

La crise sanitaire covid-19 s'est traduite par une modification du budget 2020. Le plan de riposte des gouvernements s'est traduit par l'adoption d'une ordonnance rectifiée des finances ainsi que la création d'un nouveau compte d'affectation spéciale. En outre, des aménagements sur les mécanismes d'établissement, de paiement et de contrôle des prestations pécuniaires ont été mis en place. Ces innovations étaient nécessaires du fait qu'aucun moyen financier ne peut être engagé s'il n'a pas l'objet de la budgétisation¹³. Dès lors, l'institution d'un nouveau compte d'affectation spéciale. La lutte contre la crise sanitaire covid-19 s'est traduite par des réformes budgétaires et comptables. La production des rapports de gestion est une politique comptable gage de sincérité dans la gestion des ressources covid-19 (Bilounga, 2021).

L'élaboration des politiques de régulation des dépenses de santé suit des voies diverses dans le secteur de soins (Catrice-Lorey & L'Huillier, 1998). L'analyse de la comptabilité d'engagement permet de se rendre compte que la procédure est lente en termes dépenses. Dans le cas des situations d'urgence, notamment en cas de Covid-19, met en exergue

¹³ L'engagement des dépenses pose quelques problèmes. Il faudrait en moyenne un mois et demi entre l'engagement de la dépense et son paiement effectif. La gestion des dépenses Covid-19 est restée au départ focalisée sur le principe comptable du paiement après service fait. Le cumul des factures des fournisseurs s'est traduite par de nombreux décès provenant des lenteurs administratives liés au paiement.

l'inadaptation des politiques comptables. Il y a nécessité, voire urgence d'une réforme du système de santé à l'aune des politiques comptables. Les enjeux du new public management se retrouvent contrariés par la quête du bien-être des patients. La recherche de l'équilibre financier demeure le minimum exigible au niveau des hôpitaux.

2. Méthodologie

La communication s'inscrit une approche interprétativiste en recourant à une phase qualitative. La triangulation des sources de données et des méthodes est privilégiée. Les hôpitaux publics sont retenus comme unités d'analyse. L'administration d'un guide d'entretien semi-directif sera combinée à l'exploitation de documents de travail (comptes rendus, notes, courriers, rapports) disponibles ainsi que la littérature professionnelle et scientifique. Il convient dès lors de présenter l'échantillon préalable à la déclinaison des techniques d'analyse des données mobilisées.

2.1. Justification du choix de l'échantillon

La population d'étude est constituée de l'ensemble des hôpitaux publics au Cameroun. Cette population est stratifiée en 07 catégories. De cette population, on extrait un échantillon, non dans une optique de représentativité, mais dans une quête de qualité des répondants. Il s'agit en fait de la constitution d'un échantillon théorique décliné au travers du processus diversification-saturation (Pires, 1997). Le tableau représentatif lié à la collecte des réponses auprès des interviewés peut se présenter comme suit :

Tableau 1 : Profil des interviewés

Répondants	Poste occupé	Catégorie d'Hôpital	Niveau d'études	Durée d'entretien
1	Chef de Division administrative et financière	2e catégorie	Master 2 Comptabilité	47mn
2	Responsable Hôpital	3e catégorie	Médecine	38 mn
3	DAAF	1ere catégorie	Doctorat en comptabilité	55 mn
4	Économe	4e catégorie	Médecine	51 mn
5	Responsable Hôpital	6e catégorie	Infirmier diplômé	44 mn
6	Responsable Hôpital	5e catégorie	Médecine	49 mn
7	Responsable Hôpital	7e catégorie	Médecine	41mn
8	Économe	3e catégorie	Administrateur de santé	55mn
9	Agent comptable	1 ^{ère} catégorie	Comptable public	46mn

Source : Analyse des entretiens

Les hôpitaux publics sont classés en 07 catégories. Toutes ces catégories d'hôpitaux de la 1^{ère} à la 7^e ont été prises en compte dans la présente recherche.

2.2. De la taille de l'échantillon à l'analyse des données

Les sept répondants retenus ont été interrogés sur la base d'un guide d'entretien. Les réponses obtenues ont été enregistrées avec l'accord des interviewés. La transcription des réponses est ensuite faite dans le format Word. A chaque question est rattaché les différentes réponses des interviewés. L'approche retenue est une approche synthétique (cas et variables). Le traitement des données collectées est réalisé au travers de la quantification des réponses selon la méthode des tableaux disjonctifs (Aktouf, 1987).

Les thèmes abordés dans le guide d'entretien abordé avec les comptables et autres responsables des établissements hospitaliers sont les suivants :

Thème 1 : Présentation de l'interviewé et de l'HP

Thème 2 : Existence des politiques comptables dans les HP

Thème 3 : Pertinence des politiques comptables des HP

3. Résultats et discussion

La présentation des résultats sera couplée à leur discussion. L'existence des politiques comptables permettra de relever les prémices liées à la pertinence de ces politiques. La présentation des résultats sera faite en distinguant les hôpitaux de 1^{ère} catégorie des autres.

3.1. De l'existence des politiques comptables des hôpitaux publics

L'existence des politiques comptables dans les hôpitaux n'est pas une évidence du fait que plus de la majorité des responsables financiers des hôpitaux publics n'aient pas de profil comptable. En effet, seulement 29% ont un profil de comptable. Globalement, les hôpitaux publics ont des problèmes de profils de postes comptables d'où la difficulté de tenue de la comptabilité suivant le référentiel OHADA ou de la comptabilité publique. La conséquence est que certains créent un plan de compte et d'autres ne le font pas faute de profil de comptable.

La majorité des responsables du circuit des hôpitaux de la 2^e catégorie à la 7^e catégorie ne maîtrise pas le rôle de la comptabilité publique pour lesdits hôpitaux. Cela pourrait s'expliquer par le fait que les aspects comptables ne fassent pas partie pour le moment des critères d'appréciation de la performance des directeurs d'hôpitaux publics. Toutefois, ces derniers font des propositions au MINSANTE en fonction de leur latitude discrétionnaire. Leur rémunération est supportée par l'État. Mais les primes de rendement, les quotes-parts sont reversées au personnel à hauteur de 30% des recettes propres.

Les dirigeants des hôpitaux de première catégorie sont rémunérés en fonction des recettes propres, d'où le terme classification MINFI. Ainsi l'importance des recettes propres importantes induit des rémunérations plus importantes des DG et PCA des hôpitaux de première catégorie. De l'exploitation des verbatims des répondants, il ressort qu'aucun hôpital public ne tient la comptabilité analytique. Seuls les hôpitaux de première catégorie tiennent la comptabilité générale et produisent des états financiers conformes au référentiel OHADA. Ces hôpitaux ont des directions financières avec des DAF. Ces hôpitaux sont performants du fait de leur usage de deux référentiels OHADA ainsi que le cadre budgétaire et comptable public. Le cas 3 précise dans ce sens : « *Pour tenir notre comptabilité, nous utilisons le référentiel basé sur le décret de 2008 du Premier Ministre portant adoption du cadre budgétaire et comptable des Établissements Publics accompagné d'un plan comptable* ». Les hôpitaux de 1^{ère} catégorie ont des décrets d'application pour le plan comptable sectoriel, la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire. Les données comptables sont produites chaque jour. Pour les recettes, il s'agit des factures des actes médicaux, des ordonnances de perception de recettes et des quittances. Les décisions d'engagement et les bons de commande voire des marchés sont faits pour la dépense. Chaque semaine, un *reporting* est fait pour le Dg. A la fin du mois, un rapport d'activité consolidé est élaboré suivant l'exécution du budget en recettes et en dépenses par sous-programme et par imputation. En fin d'année, les états financiers sont élaborés par chaque responsable de la dépense (DAAF, AC, CF, CM).

L'intervention du dirigeant dans la production des données comptables est plus orientée vers les aspects budgétaires. Le cas 3 aborde le rôle du dirigeant en ces mots : « *le dirigeant fait souvent des arbitrages lors de la préparation du budget et donne des orientations lors de la conception du compte administration et du rapport annuel de performance* ». Les données comptables sont produites via les applications métiers exigées par le MINFI. Le dirigeant, en tant qu'ordonnateur principal des recettes et des dépenses, valide les données comptables. Le

cas 3 précise l'utilisation que le dirigeant fait des données comptables en ces mots : « *Le dirigeant est le garant de la tenue des comptes. Ces comptes lui servent de base pour l'analyse de l'activité et pour la reddition des comptes suite aux multiples contrôles* ». Les comptables dépendent du dirigeant et l'Agent comptable du MINFI. Les informations (comptes de gestion sur pièces et sur chiffres) sont transmises à la Chambre des comptes pour le jugement des comptes avec responsabilités pécuniaires de l'Agent Comptable. Le compte administratif de l'ordonnateur est produit pour le Conseil d'administration. La comptabilité générale se met en place progressivement donc pas de méthode d'amortissement pour le moment. Le cas 3 indique que : « *C'est moi le DAAF qui oriente le choix de présentation et de diffusion des données comptables pour la hiérarchie et même lors des contrôles* ». Le DAAF est très influent dans les politiques comptables des hôpitaux de 1^{ère} catégorie. Il indique les choix comptables fait dans le cadre de son activité en ces termes : « *Tout dépend des enjeux. Par exemple pour passer de la catégorie 5 à la catégorie 4 selon la classification du MINFI, nous avons majoré les prévisions budgétaires pour être au-dessus du seul de la 4e catégorie. Cela permettra de revaloriser les rémunérations du DG et PCA après passage à la catégorie supérieure selon le MINFI* ». Dans le même sens, le cas 1 s'exprime sur le choix entre la minoration des pertes et la majoration des résultats en ces mots : « *La majoration des résultats me semble être la stratégie la plus pertinente, car elle vise à booster ou augmenter les gains, car les EPA doivent se tourner vers la performance en matière de résultat* ».

Les autres hôpitaux publics, de la 2^e à la 7^e catégorie, n'ont pas de décrets d'application spécifique. On note également une rareté des experts en finances publiques pour la tenue de la comptabilité publique au sein desdits hôpitaux. En l'absence des DAF, ce sont les dirigeants qui donnent des orientations pour le modèle de présentation des informations comptables en termes de recettes et des dépenses. Le cas 2 évoque le rôle du dirigeant en ces mots : « *Il signe les états des recettes et les états de dépenses sans oublier qu'il transmet le rapport d'activités à la hiérarchie chaque semestre* ». Certains responsables des hôpitaux publics n'ont pas de formation en comptabilité. Ils ne savent pas à quoi sert la comptabilité bien qu'il y ait des décrets d'application dans ce sens. Il affirme ce manque d'intérêt en ces mots : « *En comptabilité, on ne produit rien comme données comptables ici. Ce n'est pas une exigence pour cette catégorie d'hôpital à mon avis. Bref, depuis que je suis nommé, je n'ai jamais entendu parlé des données comptables. Il n'y rien pas de comptable dans cet hôpital* ». Le rôle de la comptabilité se limite à la production des données médicales. Cela s'explique par l'absence de comptable dans ces hôpitaux. L'absence de compétences du dirigeant en comptabilité limite le recours aux données comptables importantes. La comptabilité de caisse est principalement rencontrée. Le cas 7 indique que : « *Nous avons tout simplement les registres ; c'est le support de nos données statistiques médicales. Pour les dépenses, c'est les pièces de caisses. Pour les recettes, c'est le reçu de paiement des patients* ». Chaque mois, l'Économe produit un état détaillé des dépenses. Le régisseur fait la situation des recettes propres. Certains dirigeants évoquent de réclamer un personnel plus qualifié en comptabilité. Le cas 7 souligne cette situation en ces mots : « *Mon économe ne connaît pas ça. Je crois que je vais demander son affectation ailleurs, car il a été nommé alors qu'il n'a aucune connaissance en comptabilité* ». Dans ces hôpitaux, les financiers, l'Économe et le Régisseur, paradoxalement ne connaissent pas la notion des données comptables. Pourtant, ils sont nommés. Cela explique le fait qu'ils ne soient pas au courant des choix comptables à opérer, car ne tenant pas au préalable une comptabilité.

Le tableau lié à la question *Quels sont les choix auxquels vous faites face dans votre structure lors de la production, de la présentation et de la diffusion des données comptables?* peut se présenter comme suit :

Tableau 2 : Choix liés aux données comptables

Répondants	Modalités	
	Choix budgétaires	Méconnaissance des choix comptables
1	0	1
2	0	1
3	1	0
4	0	1
5	0	1
6	0	1
7	0	1
8	0	0
9	0	0
TOTAL	8*0 1*1	6*1 3*0

Source : Analyse des entretiens

Au terme de cette analyse quant à l'existence des politiques comptables, il convient de préciser que seuls les hôpitaux de 1^{ère} catégorie procèdent aux choix comptables en fonction des enjeux tandis que les autres catégories ne le font, car disposant d'un système d'information inexistant ou élémentaire. Il convient à présent de s'intéresser à la pertinence des politiques comptables dans les hôpitaux de 1^{ère} catégorie.

3.2. De la pertinence des politiques comptables des hôpitaux publics

Les hôpitaux publics disposent d'un cadre comptable. Des référentiels comptables sont principalement orientés en comptabilité générale. Seuls les hôpitaux de 1^{ère} catégorie permettent d'apprécier la pertinence des politiques comptables. Le cadre comptable devrait faire l'objet d'harmonisation au sein des hôpitaux publics. Les référentiels spécifiques permettraient de consolider les données comptables sectorielles. Le cas 3 fait une appréciation des référentiels comptables en ces termes : « *Le cadre budgétaire et comptable des EPA qui sert de référence comptable est à harmoniser pour les autres hôpitaux afin d'avoir la même nomenclature des actes et les imputations pour le suivi des recettes et dépenses de santé de l'État* ». La survenue de la crise sanitaire Covid-19 justifie le questionnement de la pertinence des politiques comptables en vigueur. Cette interrogation est utile du fait de la forte présence de la comptabilité d'engagement. Le principe de constatation des droits et des obligations en finances publiques fait l'objet de vives critiques. Le cas 3 met en lumière ces critiques en ces mots : « *Trop long. Un engagement peut faire 6 mois dans le circuit pour l'achat des médicaments, car il faut chercher l'homologation au MINCOMMERCE et faire face aux multiples rejets du contrôleur financier. Bref, c'est inadapté pour un hôpital au regard des urgences de prise en charge des patients* ». L'hôpital public est un lieu où le pronostic vital des patients est engagé. Il convient de simplifier les procédures lourdes et onéreuses. Le prix des médicaments bien qu'il soit homologué, il est interdit d'aller acheter directement à la pharmacie. La procédure est longue et est initiée par bon de commande auquel tous les visas budgétaires nécessaires doivent être apposés. Cette longue procédure est dommageable dans le cadre d'une crise sanitaire. Le cas 3 renchérit en ces termes : « *Catastrophique, car nous avons une dette de 800 millions suivant aux engagements en procédures dérogatoires pour la lutte contre covid-19. En cas d'urgence sanitaire, les procédures actuelles sont en déphasage* ». L'inadaptation de la procédure d'engagement des dépenses en période covid-19 pour les hôpitaux au cœur du traitement des patients a contrarié notamment l'achat des masques et bouteilles d'oxygène. Les référentiels comptables des hôpitaux publics n'ont pas prévues certaines situations qui contrarient la production des données comptables de qualité.

La pertinence des politiques comptables des hôpitaux publics en situation de covid-19 peut s'observer au travers de la procédure d'engagement des dépenses liée à la période Covid-19. Le tableau lié à la question *Quelles appréciations faites-vous de la procédure d'engagement des dépenses en période Covid-19 ?* peut se présenter comme suit :

Tableau 3 : Appréciation de la procédure d'engagement des dépenses

Répondants	Modalités	
	Lourdeur	Inadaptation
1	0	0
2	1	1
3	1	1
4	1	1
5	1	1
6	0	0
7	0	0
8	0	0
9	0	0
TOTAL	5*0 4*1	5*0 4*1

Source : Analyse des entretiens

Des solutions sont à envisager pour améliorer la pertinence des politiques comptables. Cela passe par la normalisation de la présentation des états financiers et des budgets programmes couplée à la création d'un plan de comptes. Cette réforme des politiques est nécessaire afin de ne plus se faire aux éventuelles crises sanitaires. Le cas 3 précise dans cette veine : « *La réforme du système de santé via la réforme des référentiels comptables est urgente pour améliorer la gestion financière et comptables des hôpitaux publics* ». En outre, il convient d'adapter les procédures au type d'organisation. Il existe trop de procédures et goulots d'étranglement qui contrarient la performance des hôpitaux. Le benchmarking pourrait permettre de copier fort utilement les pratiques en vigueur dans les cliniques privées où les procédures comptables sont simplifiées. Cela est d'autant plus pertinent que le new public management impose la conciliation des objectifs à la fois sociaux et financiers. L'harmonisation des politiques comptables passe par un modèle unique de plan de comptes et d'autres documents de synthèses. Enfin, la formation des économes à la tenue des comptes des hôpitaux s'avère être une quête urgente vers laquelle les politiques publiques devraient s'engager.

4. Conclusion

Au Cameroun, les politiques comptables en vigueur dans le système de santé ont été mis à rude épreuve pour la traçabilité des ressources et des dépenses liés au Covid-19. L'objectif de cette communication était d'interroger l'existence et la pertinence des politiques comptables des hôpitaux publics en situation de crise sanitaire. La pertinence des politiques comptables dans les hôpitaux publics se posent dans un contexte donné du contraste entre les politiques comptables actives dans les hôpitaux de 1^{ère} catégorie et politiques comptables passives dans les autres catégories. Les politiques comptables existent dans les hôpitaux de 1^{ère} catégorie sous forme de choix liés au cadre budgétaire d'une part et à la majoration des résultats. Dans les autres catégories, l'inexistence, voire la faiblesse du système d'information comptable couplée au profil des comptables dans ces structures ne favorise pas l'existence de politiques comptables pourtant recommandées par les cadres réglementaires. Il s'agit des politiques

comptables passives. Des réformes face à la lourdeur et l'inadaptation des politiques comptables nécessitent l'harmonisation comptable et d'un modèle unique de plan des comptes. Les hôpitaux publics camerounais doivent améliorer leur plateau technique. Dans cette optique, les évolutions législatives, structurelles et organisationnelles du système de santé doivent contribuer à cet impératif. Les résultats attendus suggèrent des politiques résilientes clairement définies par anticipation pour gérer les situations non budgétisées. Une harmonisation des réformes du système de santé semble être la voie de l'émergence de politiques comptables favorables à la gestion avec célérité des situations de crise. Les limites de cette communication se traduisent par l'absence des hôpitaux de 2^e et 3^e catégories. Il conviendrait de mener des recherches sur les politiques comptables des hôpitaux privés afin d'apprécier leur existence et pertinence. Au final, une recherche quantitative à plus grande échelle pourrait être menée sur les politiques comptables des hôpitaux publics. Une comparaison entre ces politiques et celles des hôpitaux privés permettraient de définir le cadre d'implémentation des recommandations définies dans le cadre du new public management.

Références

- (1). Aktouf, O. (1987). *Méthodologie des sciences sociales et approche qualitative des organisations Une introduction à la démarche classique et une critique*. Québec: Presses de l'université du Québec.
- (2). Ananga Onana, A., & Makani, S. (2018). Quels déterminants pour les politiques comptables dans les PME camerounaises? *Revue du Contrôle de la comptabilité et de l'Audit*, 4, 108-135.
- (3). Bachet, D. (2019). Raison d'être des entreprises, normes comptables et choix politiques. *Mouvements*, 1(97), 149-158.
- (4). Bampoky, B., & El Bachir Wade, M. (2017). Effets d'un usage d'ERP sur les pratiques comptables normées dans le contexte OHADA. *Question(s) de management*, 1(16), 61-76.
- (5). Bilounga, S. (2021). L'incidence de la lutte contre le Covid-19 sur les finances publiques camerounaises. *Droit en Afrique*, 24, 3-28.
- (6). Casta, J. (2000). Politique comptable des entreprises. Dans B. Colasse, *Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et audit* (pp. 961-975). Paris: Economica.
- (7). Casta, J.-F., & Ramond, O. (2009). Politique comptable des entreprises. Dans B. Colasse, *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (pp. 1151-1165). Paris: Economica.
- (8). Catrice-Lorey, A., & L'Huillier, M.-C. (1998). Construction des politiques de régulation du secteur hospitalier. *Politiques et management public*, 10(2), 133-183.
- (9). Chaniel, P. (2010). Le new public management est-il bon pour la santé? *Revue du MAUSS*, 1(35), 135-150.
- (10). Chapellier, P., & Mohammed, A. (2010). Les pratiques comptables des dirigeants des PME syriennes dans un contexte de libéralisation de l'économie. *Crises et nouvelles problématiques de la valeur*. Nice, France: hal-00479521.
- (11). Daoud, I., & Omri, M. (2013). Les divergences comptabilité-fiscalité en Tunisie: quels facteurs explicatifs? *La Revue des Sciences de Gestion*, 5(263-264), 179-195.
- (12). De Brébisson, H., & Alphonse, P. (2018). Diversité des politiques d'adoption des IFRS: L'harmonisation financière est-elle possible? *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 2(24), 7-36.
- (13). Fabre, K. (2009). De la diversité des pratiques comptables à l'objet de la comptabilité. *Entreprises et Histoire*, 4(57), 96-110.

- (14). Gandja, S., & Ipoumb, G. (2016). Contingences structurelles et pratiques comptables des PME dans une économie africaine en développement: le cas du Cameroun. *Management & Sciences sociales*, 20, 18-38.
- (15). Krupička, Josef (2020) : The management accounting practices in healthcare: The case of Czech Republic hospitals, *European Financial and Accounting Journal*, ISSN 1805-4846, University of Economics, Faculty of Finance and Accounting, Prague, Vol. 15, Iss. 1, pp. 53-66,
- (16). Pires, A. (1997). Echantillonnage et recherche qualitative: essai théorique et méthodologique. Dans Poupert, Deslauriers, Groulx, L. perrière, Mayer, & Pires, *La recherche qualitative. Enjeux épistémologiques et méthodologiques* (pp. 113-169). Québec: gaetan morin.
- (17). Rival, M., & Vidal, O. (2013). Comptabilité et politique: des liens complexes et réciproques. *La Revue des Sciences de Gestion*, 5(263-264), 15-18.
- (18). Saboly, M. (1994). *Les déterminants de la qualité des produits comptables des entreprises: le rôle du dirigeant*. Poitiers: Université de Poitiers.
- (19). Sebbar, A., & Belkindoussi, O. (2020). Le succès d'implémentation de la comptabilité générale dans les établissements publics -cas du centre hospitalo-universitaire Ibn Sina. *African Scientific Journal*, 3(2), 132-158.
- (20). Souleymanou, K. (2013). Impact de l'implémentation du système d'information comptable sur la pratique de gouvernance dans les centres hospitaliers publics africains. *Recherches en Sciences de Gestion*, 4(97), 89-105.
- (21). Stolowy, H., & Breton, G. (2003). La gestion des données comptables: une revue de la littérature. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 9(1), 125-152.
- (22). Verdier, M.-A. (2015). *Les choix comptables des dirigeants lors des réductions d'effectifs: contribution à l'hypothèse des coûts politiques*. France : Université Toulouse 1.

Annexe : Guide d'entretien sur les politiques comptables des hôpitaux publics

I. PRESENTATION DE L'INTERVIEWE ET DE L'HP

1. Parlez-nous de vous et de votre rapport avec la comptabilité ?
2. Parlez-nous du système de rémunération dans votre structure ?
3. Présentez votre Etablissement hospitalier?
4. A quoi sert la comptabilité dans les établissements publics hospitaliers ?
5. Quels sont les types de comptabilité que vous pratiquez dans votre structure ?
6. Quels sont les référentiels comptables de votre structure?
7. Quels sont les décrets d'application en vigueur dans votre structure ?
8. Parlez-nous de l'expérience en comptabilité du comptable et/ou du DAF de votre structure ?

II. EXISTENCE DES POLITIQUES COMPTABLES DANS LES HP

1. Quel est le rôle du dirigeant de votre structure dans la production des données comptables ?
2. Quel est le rôle du dirigeant de votre structure dans l'utilisation des données comptables ?
3. Comment produisez-vous les données comptables dans votre structure et à quoi servent-elles?
4. Quels sont les documents comptables produits par votre structure et à quelle fréquence?
5. Présentez les méthodes d'évaluation des stocks et d'amortissement de votre structure ?
6. Quels sont les choix auxquels vous faites face dans votre structure lors de la production, de la présentation et de la diffusion des données comptables?
7. Justifiez la stratégie qui vous semble pertinente entre la minorisation des pertes publiées et la majoration des résultats

III. PERTINENCE DES POLITIQUES COMPTABLES DES HP

1. Quelles appréciations faites-vous des référentiels comptables ?
2. Que pensez-vous du principe de la constatation des droits et obligations
3. Quelles appréciations faites-vous de la procédure d'engagement des dépenses au sein des hôpitaux publics?
4. Quelles appréciations faites-vous de la procédure d'engagement des dépenses en période Covid-19 ?
5. Quelles sont les situations non prévues par les référentiels comptables qui contrarient votre production des données comptables de qualité ?
6. Que suggérez-vous pour l'amélioration de ces situations ?