Université de Yaoundé II
Faculté des Sciences Economiques et de Gestion
PROGRAMME DE FORMATION EN
GESTION DE LA POLITIQUE ECONOMIQUE

Tel: +237 620 20 66 23 / +237694997543 / +237674126903
www.gpe-cameroun.cm
contact@gpe-cameroun.cm
BP : 1792 Yaoundé - Cameroun

GPE

Arrêté n° 06/0104/MINESUP/DDES du 14 Septembre 2006

The University of Yaounde II
Faculty of Economics and Management
Economic Policy Management Programme

Tel: +237 620 20 66 23 / +237694997543 / +237674126903
www.gpe-cameroun.cm
contact@gpe-cameroun.cm
BP : 1792 Yaoundé-Cameroon

MASTER PROFESSIONNEL EN GESTION DE LA POLITIQUE ECONOMIQUE (GPE)

MEMOIRE DE FIN DE FORMATION

« AUDIT POST – DEDOUANEMENT ET PERFORMANCE DE L'ADMINISTRATION DOUANIERE DANS LA ZONE CEMAC : REGARDS SOUS LE PRISME DE LA DIRECTION GENERALE DES DOUANES DU CAMEROUN. »

KAMENI Lazare Nyck,

Titulaire d'un Doctorat Ph. D. en Droit Public
(Option : Droit économique),
Inspecteur Principal des Régies Financières de Classe Exceptionnelle
Inspecteur Vérificateur, DGD-MINFI.
Expert en Diplomatie Economique (Chaire OMC)

Auditeur G.P.E.

Année Académique : 2024-2025
22ème promotion

SOMMAIRE

SOMMAIRE i
AVERTISSEMENT ii
LISTE DES ABREVIATIONS v
RESUME vii
ABSTRACT viii
LISTE DES TABLEAUX ix
LISTE DES FIGURES x
LISTE DES DIAGRAMMES xi
INTRODUCTION GENERALE 1

1ERE PARTIE : AUDIT POST-DÉDOUANEMENT ET RENDEMENT FISCAL.....17

CHAPITRE 1 : AUDIT POST-DÉDOUANEMENT ET RENDEMENT FISCAL : ANALYSE THÉORIQUE ET
CONCEPTUELLE.....18
CHAPITRE 2 : AUDIT POST-DÉDOUANEMENT ET RENDEMENT FISCAL :SOUS LE PRISME DE LA DIRECTION GÉNÉRALE DES DOUANES DU CAMEROUN. 30

PARTIE 2 : AUDIT POST-DÉDOUANEMENT ET CONFORMITÉ FISCALE 50

CHAPITRE 3 : APD ET CONFORMITÉ FISCALE : UNE ANALYSE THÉORIQUE 51
CHAPITRE 4 : APD ET CONFORMITÉ FISCALE : UNE ANALYSE EMPIRIQUE A LA LUMIERE DES DOUANES CAMEROUNAISES 60

CONCLUSION GENERALE 85
ANNEXES 96
TABLE DE MATIERES 126

AVERTISSEMENT

« Le Programme de Formation en Gestion de la politique économique de l'Université de Yaoundé II n'entend donner aucune approbation ou improbation aux opinions émises dans ce travail de Recherche. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur. »

DEDICACE

À

Mes Chers parents Pierre et Marie Thérèse,

pour lesquels le goût de l'effort et la hardiesse dans le travail restent et demeurent l'ultime roc où gît l'espérance de toute vie.

REMERCIEMENTS

L'aboutissement de ce travail résulte de l'association de plusieurs contributions. Ne pouvant citer toutes les personnes et institutions nous ayant apporté leurs soutiens multiformes, nous tenons à exprimer notre profonde gratitude, en premier lieu envers le Docteur FOKOU Carrel, Enseignant au sein du GPE, et encadreur de cette Note pour son orientation éclairée, sa disponibilité, l'approche pragmatique de ce travail, sa rigueur dans les délais et ses conseils judicieux.

Ensuite, je remercie sincèrement Madame la Directrice du Programme GPE, également reconnaissant envers tout le corps enseignant du Master en Gestion de Politique économique (GPE) de l'Université de Yaoundé II qui n'ont épargné aucun effort pour nous donner une formation théorique et pratique solide ainsi que le personnel administratif dont le soutien logistique et l'aide dans les démarches administratives m'ont permis de me concentrer pleinement sur les recherches et analyses.

Je remercie sincèrement Monsieur Edwin FONGOD NUVAGA, Le Directeur Général des Douanes, pour sa grande disponibilité, l'autorisation à concourir ainsi que son appui multiforme, pour le soutien inestimable tout au long de la rédaction de cette Note.

Je tiens à exprimer ma profonde gratitude envers monsieur le Chef de la Division des Enquêtes Douanières et de la Surveillance (DGD2) afin que, telle une étoile polaire qu'il est, continue davantage sa grande œuvre de guide professionnelle pour qu'à jamais, *« la colombe vole toujours plus haut que le Faucon »*

Toute ma sincère gratitude envers mes camarades de promotion pour leur soutien moral, leurs apports intellectuels stimulants et les moments intenses de camaraderie partagés. Leur présence et leurs encouragements ont été pour moi, une source de motivation continue.

Enfin, je tiens à remercier toute ma famille, spécialement mon très cher Wilson SANDJON pour la constante persévérance qu'il a déployée pour relire et ajuster la mouture finale de mon mémoire. Toute notre gratitude à Piéyrinne LAFORTUNE, ma fille aînée, qui attendait toujours mes retours tardifs des cours du soir pour se rassurer de ma sécurité et me servir à manger avant d'aller se coucher, ainsi que mes ami (e)s pour leur patience. Leur amour et leur encouragement m'ont donné la force de persévérer et de mener à bien ce projet académique à terme.

A toutes et à tous, infiniment Merci !

LISTE DES ABREVIATIONS

SIGLES	DEFINITION
AFE	Accord sur la Facilitation des Échanges (OMC)
APD	Audit Post-Dédouanement
BEAR	Brigade des Enquêtes des Autres Régimes Douaniers
BEORDC	Brigade des Enquêtes sur les Opérations en Régimes de Droit Commun
BPDHCKP1	Bureau Principal des Douanes Hors-Classes Kribi Port I
CAMCIS	Customs Automated Management and Control Information System (système informatisé des douanes camerounaises)
CAP	Contrôle à Postériori
CEMAC	Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique Centrale
DGD	Direction Générale des Douanes (Cameroun)
DGD2	Division des Enquêtes Douanières et de la surveillance (Unité spécialisée d'audit de la DGD-Cameroun)
FMI	Fonds Monétaire International
GECAM	Groupement des Entreprises du Cameroun
GPE	Gestion des Politiques Economiques

IFRS	International Financial Reporting Standards (normes comptables internationales)
KPI	Key Performance Indicator (indicateur clé de performance)
MCO	Moindres Carrés Ordinaires (méthode d'analyse économétrique)
MINFI	Ministère des Finances (Cameroun)
MSE	Mean Squared Error (erreur quadratique moyenne)
OEA	Opérateur Économique Agréé (suivant les Normes édictées par l'OMD)
OMC	Organisation Mondiale du Commerce
OMD	Organisation Mondiale des Douanes
PAD	Port Autonome de Douala
PAK	Port Autonome de Kribi
R^2	Coefficient de détermination
SAG	Service des Affaires Générales (Secteur SUD II)
SYDONIA	Système Douanier Automatisé (UNCTAD)
TADAT	Tax Administration Diagnostic Assessment Tool (Outil d'évaluation diagnostique de l'administration fiscale, FMI)
ZLECAF	Zone de Libre-Échange Continentale Africaine

RESUME

Ce mémoire évalue l'impact de l'audit post-dédouanement (APD) sur la performance fiscale dans perspective d'optimisation des recettes de l'Etat et la conformité volontaire de la Direction Générale des Douanes du Cameroun, pays de la CEMAC fortement dépendant de ses importations, en mettant l'accent sur deux dimensions clés : le rendement fiscal et la conformité volontaire des opérateurs économiques. Face aux limites des contrôles frontaliers traditionnels, l'APD apparaît comme un instrument stratégique de modernisation, promu par l'Organisation Mondiale des Douanes et inscrit dans les réformes des Douanes camerounaises depuis 2017. L'étude s'appuie sur un cadre théorique combinant le modèle d'Allingham & Sandmo (1972) sur la fraude fiscale, la théorie de l'agence de Jensen & Meckling (1976) et la théorie de la justice procédurale de Tyler (2006). Elle propose un modèle intégré de cinq canaux d'influence de l'APD : direct (redressements et sanctions), dissuasif (perception du risque), pédagogique (apprentissage des règles procédurales), relationnel (légitimité et confiance) et incitatif (statut d'opérateur économique agréé – OEA). Sur le plan empirique, l'analyse porte sur des sources secondaires et primaires couvrant la période 2019-2025. Les résultats montrent une augmentation spectaculaire du nombre de contrôles (× 3), des redressements bruts (+ 200 %) et nets (+208 %), une stabilité remarquable du rendement unitaire par contrôle (≈13 millions FCFA), une baisse du taux de contentieux (de 22 % → 15 %) et une réduction des délais de traitement (−15 %). Ces évolutions confirment bien l'activation de ces cinq canaux théoriques et valident l'hypothèse principale : *l'APD améliore significativement la performance fiscale et organisationnelle de la DGD*. à cet effet, Cinq recommandations opérationnelles ont été formulés : porter les effectifs d'auditeurs spécialisés à 90 d'ici 2028; mettre en place une formation continue obligatoire avec des écoles partenaires; assurer l'interopérabilité des systèmes d'information (CAMCIS, SYDONIA, DGI) et introduire l'intelligence artificielle pour le ciblage des risques; accélérer le programme Opérateur Économique Agréé pour atteindre 120 OEA en 2028 et réduire le délai moyen de traitement des audits de 7,2 à 5 mois. Ces actions, chiffrées et échelonnées, permettront assurément de mieux consolider les acquis et d'améliorer durablement la conformité volontaire des opérateurs.

Mots-clés : Audit post-dédouanement, performance administrative, optimisation des recettes, rendement fiscal, conformité volontaire, contentieux douanier, DGD Cameroun, gestion des risques, OEA.

ABSTRACT

This thesis assesses the impact of post-clearance audit (PCA) on the performance of the Cameroon Customs Directorate (DGD), a CEMAC country heavily dependent on imports focusing on two key dimensions: tax revenue and traders' voluntary compliance. Faced with the limitations of traditional border controls (cumbersome procedures, inefficiency against sophisticated fraud, corruption risks), PCA emerges as a strategic modernization tool, promoted by the World Customs Organization and implemented in Cameroon since 2017. The study draws on a theoretical framework combining Allingham & Sandmo's (1972) tax evasion model, Jensen & Meckling's (1976) agency theory, and Tyler's (2006) procedural justice theory. It proposes an integrated model of five PCA influence channels: direct (assessments and sanctions), deterrence (perceived risk), learning (rule acquisition), relational (legitimacy and trust), and incentive (Authorized Economic Operator – AEO status). Empirically, the analysis uses quantitative and qualitative data covering 2019–2025 (DGD annual reports, internal data, interviews). Results show a dramatic increase in the number of audits (×3), gross assessments (+200%), net collections (+208%), remarkable stability in average yield per audit (≈13 billion FCFA), a drop in the litigation rate (22% → 15%), and a reduction in processing times (−15%). These trends confirm the activation of all five theoretical channels and validate the main hypothesis: PCA significantly improves the fiscal and organizational performance of the DGD. Five operational recommendations are made to the Director General of Customs: increase specialized audit staff to 80 by 2028; implement mandatory continuous training with partner schools; ensure information system interoperability (CAMCIS, SYDONIA, DGI) and introduce artificial intelligence for risk targeting; and accelerate the Authorized Economic Operator programme to reach 100 AEOs by 2028; (5) reduce the average audit processing time from 7.2 to 5 months. These costed and phased actions will consolidate gains and sustainably improve traders' voluntary compliance.

Keywords: Post-clearance audit, administrative performance, tax revenue, voluntary compliance, customs litigation, Cameroon Customs (DGD), risk management, AEO

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Typologie des documents pour la revue documentaire 15
Tableau 2 : Tableau comparatif et évolutif des Contrôles Douaniers 21
Tableau 3 : Cadre analytique des cinq canaux d'impact de l'APD 32
Tableau 4 ; Variables explicatives retenues pour l'analyse empirique 34
Tableau 5 : Indicateurs de performances administratives retenues 35
Tableau 6 : résultats détaillés de de la progression linéaire (MCO) 36
Tableau 7 : Évolution des recettes douanières totales du Cameroun (2019-2025) 39
Tableau 8 : Évolution des redressements bruts et nets (2019-2025) 40
Tableau 9 : Part des redressements bruts dans les recettes totales (2019-2025) 41
Tableau 10 : Évolution du nombre de contrôles (2019-2025) 43
Tableau 11 : Redressements moyens par contrôle (2019-2025) 44
Tableau 12 : Ratio redressements nets / redressements bruts (2019-2025) 45
Tableau 13 : Synthèse des trois facteurs explicatifs de l'amélioration des recettes fiscales 49
Tableau 14 ; Synthèse des cinq canaux et leurs principales caractéristiques 58
Tableau 15 : Indicateurs clés de la DGD (2019-2025) 63
Tableau 16 : Ratio redressements nets/bruts (2019-2025) 71
Tableau 17 : Évolution du taux de contentieux post-audit (2019-2023) 73
Tableau 18 : Valeurs issues du tableau 6 73
Tableau 19 : Régression linéaire simple : nombre de contrôles → taux de contentieux 75
Tableau 20 : Validation empirique des cinq canaux 79
Tableau 21 : Tableau – Régression linéaire multiple : déterminants du taux de contentieux post-audit (2019-2025) 82

LISTE DES FIGURES

Figure 1 : Schéma récapitulatif du processus APD 23
Figure 2 : Répartition des Types de Fraude Détectés par l'APD, ... 27
Figure 3 : Typologie des sources des contentieux douaniers 54
Figure 4 : Le cercle vertueux de la conformité volontaire (avec le statut OEA) 57
Figure 5 : Les mécanismes d'impact de l'APD sur la conformité et la réduction des contentieux 58
Figure 6 : Processus de l'Audit Post-Dédouanement (APD) – DGD Cameroun 78
Figure 7 : Validation empirique des cinq canaux théoriques de l'APD 83

LISTE DES DIAGRAMMES

Diagramme 1 : Évolution des Redressements Douaniers au Cameroun 26
Diagramme 2 : évolution des recettes douanières totales du Cameroun (2019-2025) 39
Diagramme 3 : Évolution des redressements bruts et nets (2019-2025) 41
Diagramme 4 : Part des redressements bruts dans les recettes totales (2019-2025) 42
Diagramme 5 : Évolution du nombre de contrôles (2019-2025) 43
Diagramme 6 : Ratio redressements nets / redressements bruts (2019-2025) 46
Diagramme 7 : Évolution des Recettes Douanières (2019-2025) et tendance polynomiale 64
Diagramme 8 : Évolution des recettes douanières (2019-2025) 65
Diagramme 9 : Évolution des performances de la DGD (analyse trimestrielle) 66
Diagramme 10 : Performances de la DGD2 (unité spécifique) 67
Diagramme 11 : Comparaison DGD vs DGD2 68
Diagramme 12 : Comparaison redressements bruts et nets (2019-2025) 70
Diagramme 13 : Corrélation inverse entre volume des contrôles et taux de contentieux 76

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE 1 : QUESTIONNAIRE D'ENTRETIEN SEMI-DIRECTIF 97
ANNEXE 2 : GROUPEMENT DES ENTREPRISES DU CAMEROUN (GECAM) 102
ANNEXE 3 : THE WORLD BANK GROUP 108
ANNEXE 4 : ORGANISATION SCHEMATIQUE DES CONTROLES A POSTERIORI AU SEIN DE LA DGD2 116
ANNEXE 5 : CHRONOGRAMME D'ACTIVITES A/S CONTROLE GENERAL DES DOUANES AUPRES DES SOCIETES 117
ANNEXE 6 : GRILLE D'AUTO-EVALUATION DE LA VARIETE POUR UNE PROCEDURE D'AUDIT DOUANIER 120

INTRODUCTION GENERALE

I. Contexte et justification

La mondialisation des échanges, l'accélération du commerce international et la transformation numérique des administrations publiques entraînent une évolution des administrations de douanières. : faciliter les échanges tout en garantissant la sécurité des recettes publiques. Dans ce contexte, les administrations douanières ne se limitent plus à des contrôles concentrés au moment du dédouanement. Elles doivent développer des mécanismes de contrôle plus stratégiques, mieux ciblés et fondés sur l'analyse des risques ainsi que sur l'exploitation des données relatives aux flux du commerce international. C'est dans cette perspective que s'inscrit l'audit post-dédouanement (APD), comme une évolution significative des méthodes traditionnelles de contrôle a posteriori (Widdowson, 2007).

Depuis le début des années 2000, le Cameroun a engagé une transformation progressive de son administration publique, dans le sillage des principes de la Nouvelle Gestion Publique, qui valorisent la recherche de performance, l'atteinte de résultats mesurables et la responsabilisation des acteurs publics (Christopher Hood, 1991). Dans ce cadre, l'administration douanière camerounaise, à travers la Direction Générale des Douanes, a engagé une série de transformations visant à adapter ses pratiques aux exigences contemporaines du commerce international. Cette mutation s'est notamment traduite par l'intégration d'outils numériques, tels que CAMCIS et SYDONIA, qui ont contribué à simplifier les procédures et à réduire les délais de traitement des opérations aux frontières.

Toutefois, cette amélioration de la rapidité des opérations douanières n'est pas sans conséquence. En effet, l'allègement des contrôles au moment du dédouanement peut accroître les risques liés à la conformité des déclarations. Face à cette réalité, il devient indispensable de renforcer les mécanismes de contrôle après la mainlevée des marchandises. Dans cette perspective, l'audit post-dédouanement s'impose comme un instrument central, permettant d'assurer un équilibre entre la fluidité des échanges et la sécurisation des recettes fiscales (Organisation mondiale des douanes, 2018).

À la différence des contrôles a posteriori traditionnels, souvent centrés sur des régularisations ponctuelles des déclarations, l'audit post-dédouanement adopte une démarche plus intégrée et analytique. Il consiste à examiner de manière approfondie les dispositifs comptables, les procédures organisationnelles ainsi que les pratiques commerciales des entreprises, dans le but d'apprécier leur degré effectif de conformité aux règles en vigueur.

Dans cette optique, il ne s'agit pas d'une simple rupture méthodologique, mais plutôt d'un perfectionnement des mécanismes de contrôle existants, désormais orientés vers l'anticipation des risques, le renforcement durable de la conformité volontaire et l'amélioration du rendement fiscal (Gaël Raballand, Michael Keen, Joel Slemrod 2013).

Dans ce contexte, l'étude des interactions entre l'audit douanier et la performance des administrations publiques, notamment au Cameroun, apparaît pleinement justifiée. Sur le plan théorique, de nombreux travaux mettent en évidence l'apport des mécanismes d'audit dans la réduction des comportements frauduleux, l'amélioration du civisme fiscal et l'accroissement des recettes publiques. Dans le domaine douanier, la promotion de l'audit post-dédouanement par l'Organisation mondiale des douanes en tant qu'outil structurant des administrations modernes illustre son importance croissante (2018).

Toutefois, les analyses empiriques ne convergent pas totalement. Si certains auteurs insistent sur ses effets bénéfiques en matière de gouvernance et de conformité, d'autres attirent l'attention sur certaines limites, notamment les incertitudes juridiques qu'il peut engendrer, le coût de sa mise en œuvre ou encore les biais possibles dans l'évaluation de son impact sur les recettes fiscales (Vito Tanzi).

Dans le cas spécifique du Cameroun, les recherches consacrées à cette problématique demeurent encore limitées. L'impact réel de l'audit post-dédouanement sur la performance globale de l'administration douanière reste insuffisamment documenté, alors même que le pays est confronté à des contraintes budgétaires croissantes et à la nécessité de mobiliser davantage de ressources internes, tout en améliorant l'environnement des affaires. Dès lors, il devient essentiel d'évaluer dans quelle mesure ce dispositif contribue effectivement à l'augmentation des recettes, au renforcement de la conformité des opérateurs économiques et à la diminution des contentieux.

C'est dans cette perspective que s'inscrit la présente recherche, qui vise à analyser de manière empirique le rôle de l'audit post-dédouanement dans l'amélioration de la performance des recettes fiscales de la Direction Générale des Douanes. À cet effet, trois objectifs principaux sont poursuivis : apprécier son incidence sur le rendement fiscal, examiner son influence sur le comportement déclaratif des opérateurs ainsi que sur la réduction des litiges, et proposer des pistes d'action susceptibles de renforcer l'efficacité des dispositifs de contrôle dans une logique de gouvernance renouvelée.

Au plan opérationnel, cette étude ambitionne également d'évaluer la portée concrète des mécanismes d'audit post-dédouanement en mettant en lumière leurs apports, leurs limites et les conditions de leur efficacité. Elle entend ainsi fournir aux décideurs publics et aux responsables administratifs des éléments d'aide à la décision, favorisant le développement d'une culture axée sur la performance, la transparence et la redevabilité au sein de l'administration camerounaise.

En définitive, ce travail se veut une contribution à la fois au débat scientifique relatif à l'efficacité des audits fiscaux et à la réflexion stratégique sur la modernisation de l'administration douanière au Cameroun.

II. LA REVUE DE LITTERATURE

Elle consiste à identifier les travaux scientifiques qui ont façonné la connaissance sur un sujet donné (Bédard, Ferron & Olivier, 2005). Dans le cadre de cette recherche, il s'agit d'examiner l'état des savoirs relatifs à l'audit post-dédouanement (APD) et à son influence sur la performance et l'optimisation des recettes de l'administration douanière au sein de la CEMAC, et en général dans les pays en développement. Cette revue se structure autour de trois axes : d'abord, les *travaux propices* qui soulignent les effets positifs de l'APD sur le rendement fiscal et la conformité ; ensuite, les *études critiques* qui en démontre les limites ; enfin une mise en évidence des *insuffisances persistantes* et de la contribution spécifique que notre recherche apporte sur les plans conceptuel, empirique et géographique.

1. Les apports de la littérature convenable à l'APD

Les contrôles a posteriori traditionnels se limitaient souvent à la vérification ponctuelle de déclarations douanières déjà liquidées. L'APD, tel que défini par la Convention de Kyoto révisée de l'OMD et l'Article 7.5 de l'Accord sur la Facilitation des Échanges de l'OMC, va bien au-delà. Il s'agit d'un processus d'audit systématique et fondé sur le risque, mené après la mainlevée des marchandises, qui examine la cohérence entre les déclarations douanières et l'ensemble de la documentation commerciale et comptable de l'entreprise.

Cette approche holistique en fait une version « améliorée » car elle vise non seulement à rectifier des erreurs passées, mais aussi à modifier les comportements futurs des opérateurs par un effet dissuasif et pédagogique, et à optimiser l'allocation des ressources de contrôle de l'administration.

Une première génération d'études, principalement théoriques, a posé les fondements microéconomiques de la fraude fiscale et du rôle du contrôle. Allingham et Sandmo (1972) montrent que le contribuable arbitre entre le gain attendu de la fraude et le risque de détection, ce qui implique que

l'audit fiscal, en augmentant la probabilité perçue de contrôle, exerce un effet dissuasif direct. BOUBAKARY B. (2024), à travers son étude sur « l'Audit interne et performance des entreprises publiques et parapubliques au Cameroun », démontre que l'indépendance, la compétence et la position stratégique de l'audit interne influencent positivement la performance des organisations publiques. Appliqué au secteur douanier, ce constat signifie que lorsque les unités d'audit sont techniquement solides et institutionnellement autonomes, elles peuvent contribuer à renforcer la discipline administrative, à réduire les irrégularités et à améliorer l'efficience des procédures.

Ensuite, CANTENS et RABALLAND (2012) montrent que l'audit post-dédouanement contribue à professionnaliser les administrations douanières et à réduire la corruption en déplaçant le contrôle vers des procédures plus traçables et moins discrétionnaires. De même KEEN & SLEMROD (2017) estiment que les audits bien ciblés améliorent significativement le rendement fiscal en augmentant la perception du risque et en réduisant l'asymétrie d'information entre l'État et les contribuables.

HOSSAIN (2019) quant à lui, souligne que l'APD est un outil crucial pour accélérer le dédouanement tout en assurant la conformité, contribuant ainsi à la fois à la facilitation des échanges et à la sécurisation des recettes.

Pour MBARGA (2018), à travers la « Modernisation des douanes et performance économique en Afrique centrale », il démontre que l'audit douanier constitue un instrument indispensable de modernisation des administrations publiques africaines. Il soutient en effet que les audits réguliers permettent d'identifier les dysfonctionnements structurels, de réduire significativement la corruption endémique et d'optimiser les recettes douanières qui demeurent sous-exploitées. Il illustre, à travers des études de cas en Afrique centrale, que les administrations douanières ayant institutionnalisé des cycles d'audit réguliers ont enregistré une amélioration moyenne de 35% de leurs performances opérationnelles sur une période de cinq ans.

Une étude de la Banque Mondiale (2019) *sur le Diagnostic des performances douanières au Cameroun* démontre de manière décisive et convaincante que les recommandations d'audit et les réformes basées sur la mesure rigoureuse de performance ont permis d'améliorer significativement les indicateurs de classement *"Doing Business"* du Cameroun, concernant particulièrement le commerce transfrontalier où le pays a progressé de 15 places dans le classement mondial. L'étude révèle qu'entre 2015 et 2019, suite à la mise en œuvre efficiente des recommandations d'audit, le temps moyen de dédouanement des marchandises à l'import a diminué de 42%, passant de 19 à 11 jours et continuellement.

L'Organisation Mondiale des Douanes (OMD, 2023) promeut activement l'APD comme une norme essentielle de la modernisation douanière. Elle a organisé des ateliers spécifiques pour renforcer

les capacités des administrations, y compris celle du Cameroun, dans ce domaine. Son guide de mise en œuvre actualisé en 2023 en fait un pilier de la facilitation des échanges et de la lutte contre la fraude multiforme. Elle recommande d'ailleurs l'audit post-dédouanement comme un instrument stratégique pour renforcer la conformité, réduire la fraude et faciliter les échanges.

2. Les limites et critiques de la littérature existante

D'autres auteurs adoptent une posture plus nuancée, voire critique. Gebreyesus (2020) met en lumière les défis importants de mise en œuvre de l'APD en Éthiopie : manque de ressources humaines qualifiées, résistance au changement et problèmes d'interopérabilité des systèmes informatiques.

À l'inverse, certains auteurs mettent en garde contre les limites de l'audit post-dédouanement : pour sa part, GEBREYESUS (2020) met en lumière les défis importants de la mise en œuvre de l'APD, notamment le manque de ressources humaines qualifiées, la résistance au changement et les problèmes d'interopérabilité des systèmes informatiques.

De même, dans sa célèbre enquête sur les moyens de défense des contribuables, VAN (2023) souligne que si l'APD est théoriquement bénéfique, son application peut générer un sentiment d'insécurité et d'arbitraire chez les opérateurs si les procédures ne sont pas appropriées ou adéquates, transparentes et équitables.

OGBEIYULU et al. (2022) insistent également sur les contraintes institutionnelles qui freinent l'efficacité de l'audit dans le secteur public : manque de ressources, faiblesse des compétences, absence de sanctions effectives et résistance au changement. Ces limites sont très pertinentes, particulièrement pour les administrations douanières africaines, où les enjeux politiques, économiques et sociaux peuvent entraver l'objectivité tant vantée quant à l'exploitation idoine des résultats d'audit.

FJELSTAD (2020) adopte plutôt une position nuancée en argumentant que dans des contextes où l'économie informelle est pesante et massive, comme en Tanzanie, se concentrer uniquement sur l'audit des contribuables formels peut avoir un rendement décroissant et alourdir le fardeau des entreprises.

Une virulente critique récente de MATOCK (2024) sur le fait que les pratiques d'APD dans les pays du Sud, si elles sont mal encadrées, peuvent créer un climat de suspicion et nuire plutôt à la confiance légitime entre l'administration et les opérateurs, réduisant ainsi à néant, le vœu d'une conformité volontaire.

Dans une étude de la Transparency International (2021) sur la Corruption dans les administrations douanières africaines, révèle que les mécanismes d'audit et de contrôle dans plusieurs administrations douanières africaines, (incluant spécifiquement le cas du Cameroun), sont eux-mêmes profondément affectés par la corruption systémique qu'ils sont censés combattre.

Dans son rapport TADAT 2023, le FMI reconnaît les progrès apportés par l'APD au Cameroun. En synthèse, il relève en effet que, son impact positif sur la mobilisation des recettes est conditionné d'une part, par la qualité de la gouvernance, les capacités techniques de l'administration et la persistance de délais de traitement prolongés et d'autre part, il souligne aussi les limites structurelles qui peuvent entraver son efficacité optimale.

3. Les insuffisances persistantes et la contribution de notre étude

Malgré ces travaux, plusieurs lacunes demeurent.

Premièrement, la littérature existante évalue souvent l'APD à travers un seul indicateur, les redressements sans proposer de modèle intégré des mécanismes d'influence (direct, dissuasif, pédagogique, relationnel, incitatif).

Deuxièmement, rares sont les études qui s'appuient sur des séries temporelles longues (plus de cinq ans) combinant données quantitatives internes et enquêtes qualitatives de perception.

Troisièmement, et c'est le point le plus saillant, aucun travail n'a été mené spécifiquement dans les pays de la CEMAC, et encore moins au Cameroun, qui présente pourtant des caractéristiques singulières : forte dépendance aux importations (plus de 90 % des flux transitent par Douala), code des douanes harmonisé (CEMAC, révisé en 2019), et place prépondérante des recettes douanières dans le budget national (environ 40 % des recettes fiscales). Or ces spécificités institutionnelles et économiques ne permettent pas une simple transposition des résultats obtenus en Asie (Bangladesh) ou en Afrique de l'Est (Kenya, Éthiopie).

Notre présente étude vient combler ces trois insuffisances :

- **Apport conceptuel** : Nous proposons un modèle intégré à *cinq canaux d'impact* de l'APD (direct, dissuasif, pédagogique, relationnel et incitatif), opérationnalisé par des indicateurs clairs (taux de contentieux, ratio redressements nets/bruts, délais de traitement, nombre d'OEA, enquêtes de perception). Ce cadre théorique, absent dans la littérature antérieure, permet de dépasser les évaluations monodimensionnelles.

- **Apport empirique** : Pour la première fois au Cameroun et zone CEMAC, nous mobilisons une série temporelle continue sur sept ans (2019-2025) issue des rapports annuels de la Direction Générale des Douanes, des données internes actualisées (2025), d'entretiens semi-directifs avec des auditeurs de la Brigade des Enquêtes et des Autres Régimes Douaniers (BEAR), et d'une enquête de perception du Groupement des Entreprises du Cameroun (GECAM, 2022) auprès de 150 entreprises. Cette diversité de sources et l'étendue de la période confèrent à nos résultats une robustesse inédite.
- **Apport géographique** : Notre recherche constitue la première évaluation systématique de l'APD dans un pays de la **CEMAC** fortement dépendant des importations. Le Cameroun, porte d'entrée maritime de la sous-région, offre un cas d'étude exemplaire dont les conclusions peuvent être utilement transposées aux autres États membres (Gabon, Congo, RCA, Tchad, Guinée équatoriale), partageant le même cadre juridique (Code des Douanes CEMAC) et des défis analogues en matière de mobilisation des recettes et de modernisation administrative.

III. PROBLEMATIQUE

Les réformes engagées dans l'administration douanière camerounaise sont confrontées à des défis persistants liés à l'efficacité des procédures, à la mobilisation et/ou optimisation des recettes et à la qualité du service public. C'est dans ce sens que, L'APD permet de vérifier la conformité des déclarations douanières à partir des documents comptables, commerciaux et logistiques des entreprises (OMD, 2018). Contrairement au contrôle traditionnel qui porte sur la marchandise physique, l'APD permet d'analyser les processus internes des opérateurs. Il évalue la valeur, l'origine et le classement tarifaire des marchandises, mais aussi la fiabilité des systèmes d'information et de gestion des entreprises (WIDDOWSON, 2007).

Tout cela conduit à une interrogation systématique. L'APD, dont on vante les mérites dans les enceintes internationales, produit-il des effets réels sur le terrain camerounais ? Pour y répondre, nous avons formulé une question centrale, puis deux questions spécifiques. »

1- Question centrale

Quel est l'effet de l'audit post-dédouanement (APD) sur la performance et l'optimisation fiscale de la Direction Générale des Douanes au Cameroun ?

2- Questions spécifiques

Question spécifique n°1 : Quel est l'effet de l'APD sur le rendement fiscal de la Direction Générale des Douanes ?

Question spécifique n°2 : Quel est l'effet de l'APD sur la conformité volontaire et les contentieux ?

IV. OBJECTIFS

Il s'agit ici, de présenter l'objectif central (1) et les objectifs spécifiques (2).

a. Objectif principal

L'objectif de notre travail est d'évaluer l'effet de l'audit post-dédouanement sur la performance fiscale.

b. Objectifs spécifiques

Objectif spécifique 1 : Mesurer l'effet de l'APD sur le rendement fiscal.

Objectif spécifique 2 : Mesurer l'effet de l'APD sur la réduction des cas de contentieux, à travers la conformité volontaire des opérateurs.

V. HYPOTHÈSES

L'hypothèse étant entendue comme « une proposition de réponse à la question posée », elle se fait en deux points : Il s'agit d'une part de l'hypothèse centrale (1), et d'autre part des hypothèses spécifiques (2).

1- Hypothèse principale

L'audit post-dédouanement améliore significativement la performance fiscale et organisationnelle de la DGD.

2- Hypothèses spécifiques (résultat attendu)

Hypothèse spécifique 1 : L'APD augmente significativement le rendement fiscal

Hypothèse spécifique 2 : L'APD réduit sensiblement les cas de Contentieux et améliore la conformité volontaire des opérateurs.

VI. INTÉRÊT DE L'ÉTUDE

L'analyse que porte notre étude dégage des intérêts justifiant le crédit à accorder à la présente recherche. Elle répond à un double besoin : contribuer à la connaissance, d'une part (plan scientifique), et fournir des outils indispensables et utiles aux acteurs de terrain, d'autre part (un plan pratique).

1. Sur le plan scientifique

La littérature sur la performance des administrations fiscales dans les pays en développement reste encore pauvre en études empiriques. Beaucoup de travaux se contentent des descriptions institutionnelles ou de recommandations générales. Ce mémoire mobilise des données réelles de la DGD sur sept ans, complétées par des entretiens de terrain. Il utilise des outils d'analyse économétriques simples mais robustes (MCO) pour tenter d'isoler l'effet causal de l'APD sur l'optimisation des recettes et la conformité volontaire des opérateurs.

Ensuite, nous proposons un cadre analytique original : cinq canaux d'influence (direct, dissuasif, pédagogique, relationnel, incitatif) qui pourrait être réutilisé pour d'autres administrations douanières africaines ou à d'autres types de contrôles fiscaux.

Enfin, notre recherche participe au renouvellement du regard sur les opérations de contrôle a posteriori.

Beaucoup y voient encore une simple vérification administrative. Nous montrons qu'il s'agit d'un véritable audit systémique, susceptible de transformer en profondeur les comportements des opérateurs et la culture même de l'administration.

2. Sur le plan pratique

Ce mémoire s'adresse aux décideurs camerounais (DGD, MINFI) ainsi qu'aux parlementaires et partenaires techniques.

Premièrement, Il démontre qu'un APD bien mené, permet à la DGD de sécuriser les recettes sans freiner la fluidité des échanges. À cet effet, pour le Cameroun où le port de Douala concentre plus de 90 % des flux commerciaux, l'enjeu est double : accroître le rendement par une optimisation fiscale et améliorer la gouvernance douanière.

Deuxième enseignement : l'APD améliore la gouvernance. En déplaçant le contrôle des postes-frontières vers les bureaux des entreprises, on réduit les opportunités de corruption et on accroît la

traçabilité des opérations réalisées. Nous reconnaissons bien que ce n'est pas une solution miracle, mais un progrès tangible.

Enfin, nous formulons des recommandations opérationnelles simples : renforcer la capacité d'audit de la DGD, (combien d'auditeurs spécialisés formés d'ici 2028), améliorer le ciblage des contrôles et professionnaliser la relation avec les opérateurs économiques.

VII. METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Selon M. GRAWITZ (1998) la méthodologie est *« l'ensemble des opérations intellectuelles par lesquelles une discipline cherche à atteindre des vérités qu'elle poursuit, les démontre, les vérifie ».*

Il nous incombe de présenter les données utilisées à travers la délimitation temporelle et spatiale incluant les sources et tailles des données, ainsi que les variables mobilisées (A), puis envisager la méthodologie qui sera utilisée pour analyser lesdites données (B).

A- PRESENTATION DES DONNÉES ET DELIMITATION DU CHAMP D'ETUDE

La délimitation du champ d'étude constitue une étape essentielle de toute recherche scientifique, car elle permet de préciser l'espace, le temps et les objets d'analyse afin d'assurer la cohérence et la validité des résultats (Kothari, 2014). Il sera question de situer notre sujet dans l'espace (1) et dans le temps (2).

1. La délimitation spatiale de l'étude

Notre étude se concentre sur la DGD du Cameroun, une institution clé dans la mobilisation, voire l'optimisation des ressources internes et la régulation des échanges extérieurs. La recherche se concentre principalement sur les directions interrégionales à forte intensité commerciale, notamment le Littoral (Douala), le Centre (Yaoundé), et Kribi (Sud) et Garoua (Nord) qui concentrent l'essentiel des flux d'importations et des opérations de post-dédouanement.

Ce choix se justifie par le fait que l'APD est plus actif dans ces zones et est fortement lié aux volumes de transactions et aux profils de risque des opérateurs économiques.

2. La délimitation temporelle de l'étude

L'étude porte sur une période d'environ sept ans. Elle représente l'année où la DGD a commencé à produire des rapports d'activités détaillés et fiables sur l'APD. La période se termine en 2025, incluant

des données internes actualisées que nous avons pu obtenir après plusieurs relances. Cette décennie (2015-2025) correspond à une phase de modernisation accélérée : déploiement de SYDONIA, montée en puissance du contrôle a posteriori, et institutionnalisation de l'audit douanier.

Ce cadrage permet d'observer les effets progressifs de ces dispositifs sur la performance fiscale et administrative de la DGD.

i. PRESENTATION DES OUTILS D'ANALYSE

L'étude adopte une démarche méthodologique mixte combinant sources secondaires et sources primaires. Conformément aux recommandations de Creswell (2014), cette complémentarité permet une compréhension approfondie des phénomènes complexes. Nous présentons successivement les sources secondaires (données existantes, analysées de manière quantitative et qualitative) (1), puis les sources primaires (données originaires collectées directement par l'auteur) (2).

1. Sources secondaires : analyse quantitative et qualitative

Les sources secondaires regroupent l'ensemble des données déjà produites par des institutions ou des chercheurs, et que nous avons mobilisées pour répondre à notre problématique. Elles font l'objet d'une analyse à la fois quantitative (statistiques) et qualitative (analyse documentaire).

1.1. Analyse quantitative

L'approche quantitative vise à mesurer les relations entre l'APD et les indicateurs de performance de la Direction Générale des Douanes (DGD). Les principales sources secondaires mobilisées sont

- Rapports annuels de la DGD (2019-2023) : recettes douanières totales, redressements bruts et nets, nombre de contrôles a posteriori, taux de contentieux, délais moyens de traitement.
- Données internes actualisées (DGD, 2025) : prolongement des séries jusqu'à l'exercice 2025.
- Publications du Ministère des Finances (MINFI, 2019 - 2025) : cadrage budgétaire, exécution des recettes.
- Statistiques du FMI et de la Banque mondiale : en contexte macroéconomique (PIB, valeur des importations, Revue « Doing Business »).

- Rapports de l'Organisation Mondiale des Douanes (OMD, 2018 - 2023): guides méthodologiques et benchmarks internationaux.
- Enquête GECAM (2022) : données de perception auprès de 150 entreprises camerounaises (utilisée comme source secondaire car déjà publiée).

Ces données quantitatives sont traitées par régression linéaire multiple (MCO) et statistique descriptive (moyennes, ratios, corrélations). La période d'étude couvre sept années (2019 2025), permettant d'observer les tendances structurelles.

❖ **Outils d'analyse quantitative**

La méthode principale retenue est la régression linéaire multiple (MCO), largement utilisée pour analyser les relations causales entre variables économiques. Cette approche permet d'estimer l'effet des audits sur les recettes et la conformité.

1.2. Analyse qualitative

L'analyse qualitative complète l'approche quantitative par une compréhension fine des cadres normatifs et organisationnels. Elle repose notamment sur :

- Analyse documentaire systématique : Code des Douanes CEMAC (version révisée 2019), conventions internationales (Convention de Kyoto révisée, Accord sur la Facilitation des Échanges de l'OMC), manuels de procédures de la DGD.
- Revue de la littérature académique : articles, thèses, ouvrages sur l'APD et la performance douanière (référencés en bibliographie).
- Rapports d'évaluation institutionnels : TADAT (FMI, 2023), Transparency International (2021), Banque mondiale (2013, 2019).

Cette analyse thématique permet de croiser les résultats quantitatifs avec les contraintes institutionnelles et les évolutions réglementaires.

2. Sources primaires

Pour pallier les lacunes des sources secondaires et obtenir des informations de première main sur le fonctionnement réel de l'APD, nous avons collecté des données primaires originaires. Celles-ci n'existaient pas auparavant et sont spécifiques à notre objet de recherche.

2.1. Entretiens semi-directifs avec les acteurs-clés de la DGD

Cinq entretiens semi-directifs ont été conduits auprès de Hauts-cadres de la Direction Générale des Douanes ayant une expérience directe des procédures d'audit post-dédouanement. Les personnes interviewées sont :

- Le Chef de la Brigade des Enquêtes et des Autres Régimes Douaniers (BEAR) ;
- Deux auditeurs seniors de la BEAR ;
- Deux cadres de la Sous-Direction de la Surveillance douanière ;
- Secteur Littoral I – Douala (Haut-Cadre de la Brigade des Contrôles) ;
- Secteur Sud II – Kribi (Responsables SAG et BPDHCKP1).

Objectifs des entretiens : comprendre les pratiques réelles des sélections des opérateurs, la mise en œuvre de la procédure du contradictoire dans les Enquêtes, les facteurs récurrents de la contestation, et les freins institutionnels à l'efficacité de l'APD.

Modalités : durée moyenne de 50 minutes, grille d'entretien structurée autour de quatre thèmes dont : évolution des pratiques, ciblage des risques, procédure du contradictoire, facteurs limitants. Les entretiens ont été anonymisés et les verbatim intégrés dans l'analyse qualitative.

2.2. Observations de terrain

Des observations informelles ont été réalisées au sein de la BEAR (DGD2), à Douala (Brigade des Contrôles, portant sur le traitement des dossiers d'audit et les échanges entre auditeurs et opérateurs lors des phases contradictoires. Ces observations nous ont permis de valider amplement ou d'infirmer certaines déclarations recueillies pendant entretien.

2.3. Corpus documentaire interne

L'auteur a obtenu, sous couvert de la confidentialité, des fichiers internes de la DGD comprenant :

- Le détail trimestriel des redressements par secteur d'activités (2019 - 2025) ;
- Les statistiques de récidive pour un sous-ensemble d'opérateurs ;
- Le nombre d'Opérateurs Économiques Agréés (OEA) validés par année.

Ces documents, non accessibles au public, constituent une source primaire précieuse pour l'analyse du canal incitatif économique et une enquête d'opinion du GECAM (2022) réalisée auprès de 150 entreprises.

2. Techniques de collecte des Données

Les données sont effectivement collectées à travers :

- La recherche documentaire (rapports DGD, OMD, FMI, Banque mondiale),
- L'exploitation de bases de données internes,
- Des entretiens semi-directifs lorsque possible.

La triangulation des sources renforce la fiabilité des résultats, comme ci-dessous :

Tableau 1 : Typologie des documents pour la revue documentaire

Catégorie de documents	Sous-types et exemples	Sources principales	Utilité
Documents Scientifiques	Articles, thèses,	Google Scholar, Cairn, Science Direct, bases de l'AUF	Cadrage théorique, modèles méthodologiques, résultats comparatifs
Documents Institutionnels	Rapports DGD, MINFI, Cour des Comptes	Sites DGD, MINFI, GICAM, UNECA	Données empiriques
Documents internationaux	OMD, FMI, BM, OCDE	Sites des organisations	Références comparatives
Documents juridiques	Code des douanes, Textes réglementaires	Journal Officiel	Cadre normative

Source : Travaux personnels de l'Auteur

3. Techniques d'analyse des données

- ✦ Analyse thématique pour les entretiens (codage, catégorisation).
- ✦ Analyse statistique descriptive pour les données chiffrées.

- Triangulation des sources (documents, entretiens, données statistiques) pour renforcer la validité.
- Analyse comparative avant/après réformes.

4. Présentation des variables et du modèle économétrique

Dans cette étude, deux grandes catégories de variables sont mobilisées :

- **Variable explicative (X) : Audit post-dédouanement** Mesurée par :
  - le nombre d'audits réalisés,
  - les montants des redressements,
  - la couverture des contrôles (effet de la récidive).

- **Variable expliquée (Y) : Performance de la DGD**

  Mesurée par :
  - le rendement fiscal (recettes douanières),
  - le taux de conformité,
  - la réduction des cas de contentieux.

Dans cette perspective, notre démarche méthodologique s'articulera autour de deux concepts fondamentaux à savoir :

1ère PARTIE : AUDIT POST-DÉDOUANEMENT ET RENDEMENT FISCAL

2ème PARTIE : AUDIT POST-DÉDOUANEMENT ET CONFORMITÉ FISCALE

1ERE PARTIE : AUDIT POST-DÉDOUANEMENT ET RENDEMENT FISCAL

La performance d'une administration douanière se mesure d'abord à sa capacité à mobiliser les recettes fiscales optimales nécessaires pour le financement des politiques publiques. Dans un contexte camerounais où les droits et taxes de douane représentent environ 37,5 % des recettes fiscales totales (MINFI, 2023), l'efficacité des dispositifs de contrôle constitue un enjeu stratégique de premier ordre. L'audit post-dédouanement (APD), en tant que mécanisme de vérification approfondie intervenant après la mainlevée des marchandises, est précisément conçu pour répondre à cet impératif de rendement fiscal sans entraver la fluidité des échanges commerciaux.

Cette première partie se propose d'examiner de manière systématique la relation entre l'audit post-dédouanement et le rendement fiscal de la Direction Générale des Douanes (DGD) du Cameroun. L'architecture retenue repose sur une distinction classique mais féconde entre l'analyse théorique et la vérification empirique.

Il s'agit, dans un premier temps, de mobiliser les cadres conceptuels issus de l'économie publique, de la théorie de la conformité fiscale et des sciences de gestion pour comprendre les mécanismes par lesquels l'APD est susceptible d'accroître les recettes douanières (Chapitre 1).

Dans un second temps, ces prédictions théoriques seront confrontées aux données concrètes de l'administration douanière camerounaise sur la période 2019-2025, afin de mesurer l'ampleur et la nature de l'impact observé (Chapitre 2).

CHAPITRE 1 : AUDIT POST-DÉDOUANEMENT ET RENDEMENT FISCAL : ANALYSE THÉORIQUE ET CONCEPTUELLE

De nos jours, les administrations douanières sont confrontées à des défis majeurs en matière de mobilisation des recettes publiques. Traditionnellement, le contexte reste marqué par la croissance des échanges, la diversification des flux commerciaux et la montée des pratiques frauduleuses, tous centrés sur des contrôles physiques et documentaires effectués aux frontières ; les contrôles douaniers ont montré leurs limites face à l'ampleur des volumes traités et à la complexité des opérations commerciales.

L'émergence de l'audit post-dédouanement (APD) s'inscrit donc dans cette dynamique de transformation des administrations publiques vers des approches plus flexibles, basées sur la gestion des risques et la vérification a posteriori. L'APD constitue aujourd'hui *« un instrument stratégique permettant non seulement d'améliorer la conformité des opérateurs économiques, mais également d'optimiser le rendement fiscal des États, notamment dans les pays en développement où les recettes douanières occupent une place prépondérante dans le financement public »*.

Ce chapitre fondamental vise à démontrer comment cet instrument de contrôle fiscal différé est progressivement devenu un levier essentiel de la performance financière des douanes, particulièrement dans les pays en développement où les recettes douanières constituent une source majeure de financement public. Il s'articule autour deux axes :

Dans un premier temps, nous retracerons l'évolution historique et conceptuelle des contrôles douaniers, depuis les méthodes traditionnelles ancrées dans une logique de surveillance frontalière immédiate jusqu'à l'émergence paradigmatique de l'audit post-dédouanement. Nous mettrons particulièrement en lumière les limites structurelles des premières approches, qui ont rendu nécessaire la quête d'un nouveau paradigme de contrôle fiscal capable de concilier facilitation commerciale et maximisation du rendement fiscal (section 1).

Dans un second temps, nous analyserons les fondements théoriques de l'APD comme levier stratégique de rendement fiscal, en explorant les concepts issus de la théorie économique, de la théorie de l'agence et des sciences de gestion qui expliquent son efficacité supérieure à mobiliser les recettes publiques et à assurer une conformité fiscale durable (section 2).

Section 1 : L'évolution historique et conceptuelle des contrôles douaniers : de la contrainte frontalière au levier fiscal a posteriori

Pendant des décennies, les contrôles douaniers n'ont pas toujours ressemblé à ce que nous connaissons aujourd'hui, la frontière était le point névralgique : tout devait être vérifié avant que les marchandises entrent. L'État y exerçait sa souveraineté fiscale de manière directe, parfois brutale. Mais cette approche, sécurisante en apparence, a rapidement montré ses limites face à l'explosion des échanges mondiaux et à l'ingéniosité des fraudeurs. On ne pouvait plus tout contrôler à l'entrée sans bloquer par ricochet le flux des échanges commerciaux.

C'est de ce constat qu'est né l'audit post-dédouanement, un changement de paradigme qui déplace le contrôle du port vers la comptabilité, du conteneur vers le bilan général des entreprises.

À Douala, la congestion portuaire chronique a rendu cette transition encore plus urgente. Les vérifications systématiques allongeaient les délais de dédouanement jusqu'à plusieurs jours, générant des surestaries et une perte de compétitivité. Pire, elles créaient des incitations à la fraude et à la corruption.

Pour saisir comment APD est devenu un instrument clé du rendement fiscal, il est nécessaire d'analyser l'historique des méthodes de contrôle traditionnelles à celle des méthodes modernes de contrôle fiscal différé.

1.1.1 Les principes fondamentaux des contrôles douaniers traditionnels

Les contrôles douaniers traditionnels reposent sur trois piliers :

- **Un contrôle préalable obligatoire** : les marchandises sont vérifiées au préalable avant leur entrée définitive sur le territoire. L'État considère sa frontière comme le lieu où il exerce sa souveraineté fiscale (De Wulf & Sokol, 2005). Rien ne passe sans vérification.

- **Une vérification réputée nécessaire pour chaque opération** : chaque les marchandises importés ou exportés sont présumées risquées et doivent être contrôlé. Cette logique vise une prévention maximale des infractions (Cantens, Ireland & Raballand, 2013). Rien ne passe sans vérification préalable.
- **La matérialité du contrôle** : la vérification repose sur un contrôle physique des marchandises et des documents commerciaux. L'administration s'assure ainsi que la nature, la quantité, la valeur et l'origine des marchandises correspondent à la déclaration (Widdowson, 2007)

1.1.2 Le fonctionnement opérationnel des contrôles douaniers traditionnels

Le processus se déroule en plusieurs étapes au moment du passage frontalier :

- **La déclaration en douane** : l'opérateur fournit un dossier technique : facture commerciale, connaissement, certificat d'origine, liste de colisage, déclaration en douane. Ces pièces permettent à l'administration d'identifier et d'évaluer les marchandises (De Wulf & Sokol, 2005).
- **Le Contrôle Documentaire** : celui-ci se fait par des agents de douanes qui vérifient l'authenticité et la conformité des documents. Ce contrôle détermine les droits et les taxes applicables et s'assure de l'absence de restrictions particulières (OMD, 2018).
- **L'Inspection physique** : consiste à ouvrir les conteneurs, vérifier les quantités et identifier les produits avec pour objectif de détecter les fraudes telles que la fausse déclaration, la contrebande ou la sous-évaluation (Cantens et al. 2013).

▪ **Dans le contexte camerounais**, le Port Autonome de Douala (PAD) et le Port Autonome de Kribi (PAK) concentrent plus de 75 % des échanges extérieurs du pays (Autorité Portuaire Nationale, 2024)

1.1.3 Les limites structurelles profondes des contrôles douaniers traditionnels et leurs impacts négatifs sur le rendement fiscal

Malgré leurs rôles historiques, ces contrôles douaniers traditionnels présentent plusieurs faiblesses majeures qui ont conduit à leur remise en question.

a) Impact négatif sur la fluidité commerciale et effet pervers d'incitation à la fraude

Les vérifications systématiques allongent les délais de dédouanement. L'OMD (2018) indique que ces délais peuvent atteindre plusieurs jours, voire semaines, ce qui alourdit les coûts logistiques.

Au Cameroun, la congestion portuaire a atteint des niveaux chroniques. Un importateur pouvait attendre plusieurs jours, voire semaines, avant la mainlevée. Résultat : des surestaries, des frais de stockage, une perte de compétitivité. Ces ralentissements créent des incitations à la fraude : certains opérateurs préfèrent sous-déclarer ou corrompre pour accélérer le passage. Ce phénomène constitue une perte de recettes fiscales souvent bien supérieure aux montants recouvrés par les contrôles frontaliers (Keen & Slemrod, 2017)

b) **Inefficacité face aux fraudes modernes.**

Les fraudes modernes reposent principalement sur les manipulations documentaires et financières. Les fraudeurs ne se contentent plus de cacher une marchandise. Ils manipulent les factures, sous-évaluent, falsifient l'origine, montent des circuits offshores. Ouvrir un conteneur ne permet pas de détecter ce genre de trucages (Cantens et al. 2013). Un agent qui ouvre un conteneur ne peut pas constater, par le seul examen visuel, que la facture présentée sous-évalue la marchandise par rapport à sa valeur réelle.

c). Contraintes liées aux ressources administratives.

Les douanes disposent de moyens humains et matériels limités, rendant impossible le contrôle systématique de toutes les marchandises. Pour Widdowson (2007), une administration ne peut pas inspecter plus de 10 % du volume total des échanges sans provoquer un engorgement majeur. Cette situation crée un effet de sélection adverse : les opérateurs vertueux sont pénalisés par les retards, tandis que les fraudeurs développent des stratégies d'évitement

d). Risques accrus de corruption.

« Là où les agents disposent d'un large pouvoir discrétionnaire et où les procédures sont opaques, les pratiques informelles fleurissent ». Cantens (2012) souligne que l'absence de traçabilité favorise les arrangements. La corruption réduit la transparence et l'efficacité de l'administration.

Ces limites ont progressivement conduit à la modernisation des douanes et à l'introduction de nouveaux mécanismes de contrôle, dont l'APD.

Tableau 2 : Tableau comparatif et évolutif des Contrôles Douaniers

Ce tableau présente les différences entre les contrôles douaniers traditionnels et l'APD, comme suit :

Critères	Approches classiques	A.P.D.
Moment du contrôle	Avant ou au moment du dédouanement	Après le dédouanement (a posteriori)
Lieu du contrôle	Frontières (ports, aéroports, postes frontières)	Dans les locaux de l'entreprise

Critères	Approches classiques	A.P.D.
Objet du contrôle	Transactions individuelles, documents et examen physique	Système de gestion et de contrôle interne de l'entreprise, fiabilité des procédures, cohérence globale des flux
Approche	réactive, transactionnelle	Systémique, basée sur les risques, proactive
Impact sur la fluidité	Retards importants, coûts logistiques élevés	Réduction des délais, Sécurisation et amélioration de la fluidité
Efficacité face à la fraude	Limitée face aux fraudes sophistiquées (documentaires, financières)	Efficace pour détecter les fraudes complexes, basées sur les prix de transfert et les schémas de non-conformité
Ressources nécessaires	Intensif en ressources humaines et matérielles aux frontières	Ciblé, optimisation accrue de l'allocation des ressources
Risque de corruption	Élevé (étendue du pouvoir discrétionnaire, opacité)	Réduit (procédures transparentes, traçabilité)

Source : Travaux personnels de l'Auteur

1.2 La transition vers les contrôles a posteriori et l'émergence de l'audit post-dédouanement

Face aux faiblesses structurelles des contrôles traditionnels, les douanes des pays membres de l'OMD ont amorcé, à partir des années 1990, une transition majeure vers des mécanismes de vérification différée.

Cette évolution va permettre déplacer le contrôle du port vers le bureau de l'entreprise. On laisse passer la marchandise rapidement, mais on vérifie après dans les livres comptables.
La Convention de Kyoto révisée (OMD, 1999) et l'Accord sur la Facilitation des Échanges de l'OMC (2014) ont donné un cadre légal à ce processus de basculement.

Les contrôles a posteriori constituent une rupture conceptuelle importante : ils consistent à vérifier les déclarations douanières après que les marchandises ont obtenu la mainlevée, en examinant les documents comptables, financiers et commerciaux des entreprises dans leurs propres locaux. Le principe est le suivant : au lieu de bloquer les marchandises à la frontière, on laisse le

commerce circuler librement, mais on se réserve le droit de vérifier ultérieurement, dans les livres et les comptes des entreprises, la sincérité des déclarations (De Wulf & Sokol, 2005).

Cette approche permet tout d'abord de réduire considérablement les délais de dédouanement, améliorant la fluidité logistique et diminuant les coûts de stockage. Ensuite, elle améliore la qualité des contrôles (Cantens et al., 2013).

Le guide de l'OMD sur l'audit post-dédouanement distingue clairement l'APD du contrôle a posteriori ordinaire : « là où ce dernier cible des déclarations particulières, l'APD évalue la robustesse du système comptable et des contrôles internes sur la durée (OMD, 2018, p. 23-25) ». L'auditeur ne regarde pas une seule déclaration ; il examine la cohérence des flux sur plusieurs années, teste la fiabilité des procédures internes, et ne descend au niveau des transactions que pour confirmer une hypothèse. En clair, il cherche des schémas, pas seulement des erreurs isolées.

Au Cameroun, la DGD s'est engagée dans cette voie au milieu des années 2010. La création de la Brigade Nationale des Enquêtes, puis la révision du Code des Douanes CEMAC (2019, entrée en vigueur 2021), ont posé les bases juridiques. Les chiffres parlent d'eux-mêmes : une cinquantaine d'audits en 2015, plus de 250 en 2023. Et des redressements qui dépassent régulièrement 15 milliards FCFA par an.

Figure 1 : Schéma récapitulatif du processus APD



Source : OMD, guide pour l'Audit Post-Dédouanement, Genève

Le processus commence par la sélection des opérateurs à risque (analyse documentaire et critères de ciblage). Ensuite on fait une notification à l'entreprise, puis l'exécution de l'audit sur site à travers la vérification comptable et financière. Une procédure contradictoire permet à L'opérateur peut de présenter ses observations. Enfin, on clôture l'audit se par un rapport qui peut donner lieu à des redressements et sanctions, ou à une clôture sans infraction.

Section 2 : Les fondements théoriques de l'APD comme levier de rendement fiscal

L'efficacité remarquable de l'APD en matière de rendement fiscal ne doit rien au hasard. Elle s'ancre dans des cadres théoriques robustes issus de l'économie publique, de la théorie de la conformité fiscale, de la théorie de l'agence et des sciences de gestion.

2.1 Les fondements théoriques économiques de l'audit post-dédouanement

2.1.1 Le modèle économique fondateur de la conformité fiscale : Allingham et Sandmo (1972)

Pour comprendre pourquoi un opérateur choisit de frauder ou non, un modèle économique fait référence : celui d'Allingham et Sandmo. Inspiré des travaux de Becker sur *l'économie du crime*, ce modèle repose sur un calcul rationnel. Le fraudeur compare ce qu'il gagne à ne pas payer (les droits économisés) avec le risque de se faire prendre et l'amende complémentaire qu'il devra payer.

L'équation posée est la suivante :

$$E(U) = (1-p)\,U(R - \theta D) + p\,U(R - \theta D - \pi(R-D))$$

Cela se traduit par :

- **p** la probabilité de détection,
- **θ** le taux d'imposition,
- **π** le taux de pénalité,
- **R** le revenu réel et,
- **D** le montant déclaré.

Cette formule traduit la probabilité : « plus le contrôle est élevé, plus la sanction est lourde ».

L'APD agit ainsi sur deux leviers complémentaires :

D'une part, il augmente la probabilité objective de détection des infractions ;

D'autre part, il exerce un effet de dissuasion généralisée en signalant que l'administration dispose des moyens et de la volonté de contrôler efficacement. Keen (2013) estime que cet « effet de levier comportemental » peut être plusieurs fois supérieur à l'effet direct des redressements.

2.1.2 La théorie de l'agence et la réduction de l'asymétrie informationnelle

Jensen & Meckling (1976) ont montré que, dans toute relation de délégation, celui qui agit (l'agent) dispose d'informations que le donneur d'ordre (le principal) ne possède pas. En matière douanière, l'importateur connaît quelle est la vraie valeur de sa marchandise, son origine exacte, sa nature réelle. L'administration, elle, ne voit que ce qui est déclaré. Cette asymétrie d'information ouvre la porte aux comportements opportunistes.

L'APD réduit cet écart. En accédant aux documents comptables et financiers de l'entreprise, l'administration peut confronter la déclaration à la réalité. C'est un mécanisme de régulation qui discipline l'agent (Jensen & Meckling, 1976).

Keen (2013) approfondit cette analyse en démontrant que « l'efficacité dissuasive des audits fiscaux dépend non seulement de la probabilité objective de détection, mais aussi de la perception qu'ont les contribuables de cette probabilité ». Cette perception est influencée par la communication de l'administration sur ses résultats, la publicité donnée aux sanctions, et la qualité perçue des audits. Un audit de faible qualité technique, perçu comme arbitraire, n'aura pas d'effet dissuasif durable.

2.2 Les objectifs stratégiques de l'APD et sa contribution au rendement fiscal

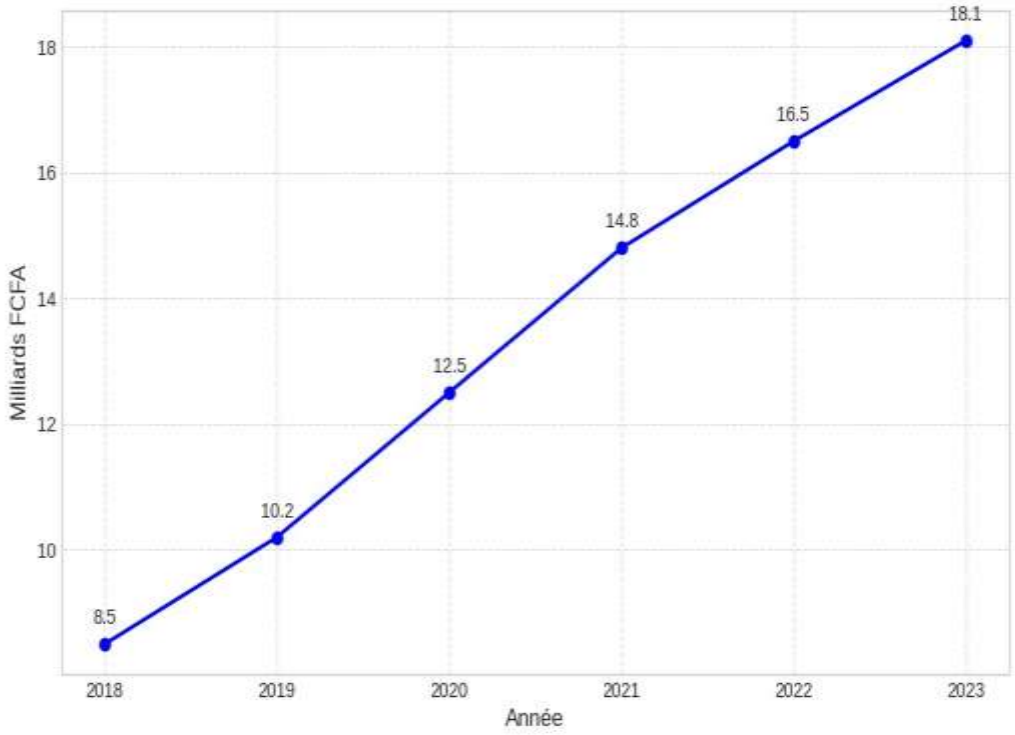
L'APD poursuit plusieurs objectifs stratégiques qui s'articulent autour de la notion de performance administrative, avec le rendement fiscal optimal comme pierre angulaire.

2.2.1 Objectif 1 : Renforcement substantiel de la mobilisation des recettes fiscales douanières

Le premier objectif stratégique de l'APD est de renforcer la mobilisation des recettes par l'effet direct (redressements) et l'effet dissuasif (les opérateurs savent qu'ils peuvent être contrôlés). Au Cameroun, les recettes douanières représentent environ 40 % des recettes fiscales totales (MINFI, 2023).

▪ **Premièrement, le recouvrement fiscal direct** : les audits permettent d'identifier les droits et taxes éludés et de les recouvrer. En 2023, les APD ont permis de récupérer plus de 18,1 milliards de FCFA, soit environ 1,77 % des recettes douanières totales (DGD, 2023). Selon le rapport statistique de la DGD (2022), les redressements concernent: la sous-évaluation systématique avec 42 % des montants, les fausses déclarations d'origine (28 %), les manipulations de classement tarifaire (21 %) et l'utilisation abusive de régimes économiques particuliers (9 %).

Diagramme 1: Évolution des Redressements Douaniers au Cameroun

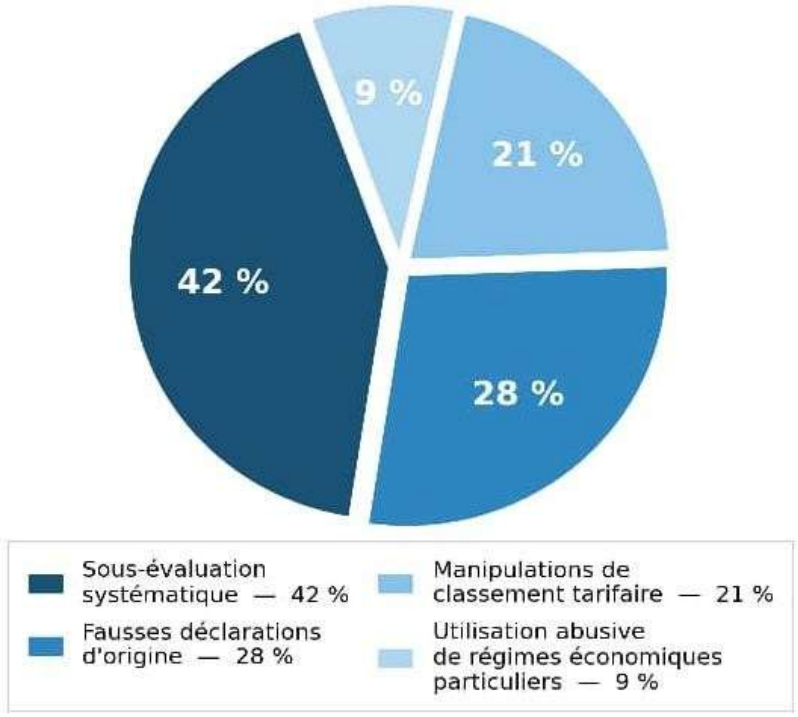


Source : DGD, 2023

Ce graphique présente l'**évolution des redressements douaniers au Cameroun (2018 - 2023)**.

Nous constatons que les montants sont passés de 8,5 milliards FCFA en 2018 à plus de 18 milliards en 2023, soit une progression d'environ 112 % sur la période (DGD, 2023). Cette tendance illustre l'efficacité croissante de l'APD.

Figure 2: Répartition des Types de Fraude Détectés par l'APD,



Source : Travaux de l'auteur à partir des données de la DGD2

Ce graphique illustre la **Répartition des types de fraude détecté**. La sous-évaluation systématique représente (42%), suivie par les fausses déclarations d'origine (28%), les manipulations de classification tarifaire (21%) et l'utilisation abusive de régimes économiques particuliers (9%). Cette visualisation permet de comprendre les domaines prioritaires de la fraude douanière ciblés par l'APD.

- **Deuxièmement, l'effet dissuasif** : permet à l'APD de prévenir les pertes futures de recettes. Conformément à la théorie d'Allingham et Sandmo (1972), la probabilité subjective perçue de détection est un déterminant majeur de la conformité. Les opérateurs qui observent que l'administration mène des audits approfondis et sanctionne sévèrement sont incités à améliorer leur conformité volontaire.

2.2.2 Objectif 2 : Améliorer la conformité volontaire

Le deuxième objectif stratégique est le renforcement de la conformité volontaire via le statut d'Opérateur Économique Agréé (OEA), qui offrent des facilités procédurales aux entreprises qui

démontrent un historique de conformité exemplaire. L'APD joue alors un rôle crucial de validation et de suivi continu de ces opérateurs privilégiés.

2.2.3 Objectif 3 : Optimiser la gestion des risques

Le troisième objectif stratégique est d'optimiser la gestion des risques en concentrant les audits sur les dossiers les plus risqués (big data analytics et IA). Ces outils permettent d'identifier automatiquement des patterns de fraude sophistiqués et d'optimiser l'allocation des ressources de contrôle.

2.2.4 Objectif 4 : Renforcement de la transparence et de la gouvernance administrative

Le quatrième objectif est d'accroître la transparence et réduire la corruption. Les procédures d'APD sont plus traçables et moins discrétionnaires que les contrôles traditionnels frontaliers.

2.3 La contribution de l'APD à la performance administrative globale

Selon Bouckaert & Halligan, (2008) « L'APD constitue un levier multidimensionnel d'amélioration de la performance administrative. Celle-ci peut être définie comme la capacité d'une administration à atteindre ses objectifs de manière efficace, efficiente, équitable, transparente et durable »

- **Contribution 1** : **Efficacité fiscale.** L'APD augmente directement les recettes publiques par le recouvrement des droits éludés. Au Cameroun, les redressements issus des audits sont passés de 8,5 milliards FCFA en 2018 à plus de 18 milliards en 2023 (DGD, 2023).

- **Contribution 2 : Efficience opérationnelle**. En ciblant les audits sur les opérateurs à risque, l'APD optimise l'utilisation des ressources. Heidarzadeh et al. (2021) montrent que l'efficacité des audits dépend de la qualité de la formation des auditeurs, de la robustesse des systèmes d'information, et du niveau de coopération des opérateurs.

- **Contribution 3 : Qualité de la gouvernance.** Selon Cantens (2023)

  « L'introduction de systèmes rigoureux de mesure de la performance a contribué à transformer la culture organisationnelle de la douane camerounaise, la faisant

évoluer d'une logique de contrôle bureaucratique vers une logique de gestion par les résultats ».

- **Contribution 4 : Amélioration continue et apprentissage organisationnel.** l'APD permet d'identifier les failles du système (procédures obsolètes, lacunes réglementaires, insuffisances de formation) et d'améliorer continuellement les processus. Ce cercle vertueux est la clé d'une performance durable.

Conclusion du chapitre

Ce chapitre a mis en évidence que l'APD n'est pas un simple outil procédural. Il s'appuie sur des cadres théoriques éprouvés tel que la théorie de la fraude fiscale d'Allingham & Sandmo et la théorie de l'agence de Jensen & Meckling. Il vise quatre finalités majeures : accroître les rentrées fiscales, stimuler l'auto-conformité des entreprises, rationaliser l'allocation des moyens de contrôle et renforcer la redevabilité administrative. Sa contribution à la performance des douanes dépasse largement le seul recouvrement des droits éludés.

CHAPITRE 2 : AUDIT POST-DÉDOUANEMENT ET RENDEMENT FISCAL SOUS LE PRISME DE LA DIRECTION GÉNÉRALE DES DOUANES DU CAMEROUN.

Pour comprendre comment l'audit post-dédouanement influence concrètement les recettes fiscales, il faut observer son fonctionnement au sein d'une administration réelle : celle des douanes camerounaises. Ce chapitre décrit d'abord l'organisation et l'architecture mises en place par la Direction Générale des Douanes (DGD), en soulignant le rôle catalyseur de l'Organisation Mondiale des Douanes (OMD) (section 1). Il examine ensuite, chiffres à l'appui sur la période 2019-2025, la performance quantitative et qualitative des contrôles a posteriori (section 2).

Section 1 : Méthodologie explicative et description des données

Avant de soumettre les données empiriques à l'examen analytique, il convient d'exposer avec rigueur le dispositif méthodologique qui sous-tend l'ensemble de la démarche et de décrire précisément le matériau statistique mobilisé. Cette section remplit une double fonction épistémologique et opératoire : elle justifie les choix méthodologiques (1.1), démontre la cohérence du cadre analytique retenu (1.2), présente les sources et la nature des données (1.3), identifie les variables et les indicateurs retenus (1.4), expose le modèle économétrique et sa spécification (1.5), et documente enfin les limites et précautions inhérentes à l'exercice empirique (1.6). L'ensemble de ces éléments constitue le fondement épistémologique indispensable à l'interprétation rigoureuse des résultats exposés en Section 2.

1.1. Positionnement épistémologique et justification de l'approche mixte

La recherche en administration publique portant sur les effets des dispositifs de contrôle fiscal s'inscrit traditionnellement à la confluence de deux grands paradigmes méthodologiques : l'approche positiviste, qui privilégie la mesure quantitative des phénomènes observables, et l'approche constructiviste ou interprétativiste, qui accorde une place centrale à la compréhension des processus institutionnels et des comportements des acteurs (Creswell, 2014). Ces deux paradigmes, souvent présentés comme antagonistes dans la littérature, sont en réalité complémentaires lorsqu'il s'agit d'évaluer l'impact d'une réforme administrative dans un contexte africain où les données quantitatives restent lacunaires et où les dimensions organisationnelles et comportementales jouent un rôle déterminant.

Le présent chapitre adopte en conséquence une **approche mixte séquentielle explicative** (explanatory sequential mixed methods design), telle que formalisée par Creswell & Plano Clark (2017). Dans ce design, la phase quantitative précède et oriente la phase qualitative : les données chiffrées permettent d'identifier les tendances générales et de formuler des hypothèses sur les mécanismes sous-jacents, que l'analyse qualitative vient ensuite approfondir et contextualiser. Cette séquentialité confère à la démarche une double légitimité : la robustesse statistique des analyses quantitatives et la richesse interprétative des investigations qualitatives.

Sur le plan quantitatif, l'étude recourt à la statistique descriptive comparative, à l'analyse des ratios de performance et à la régression linéaire simple pour tester la relation entre l'intensification des contrôles APD et les indicateurs de rendement fiscal. Sur le plan qualitatif, elle s'appuie sur l'analyse documentaire systématique et sur cinq entretiens semi-directifs conduits auprès de cadres de la Direction Générale des Douanes (DGD), dont trois agents de la Brigade d'Enquêtes et des Autres Régimes Douaniers (BEAR) et deux de la Sous-Direction de la Surveillance. Ces entretiens, non structurés mais thématiquement guidés, permettent d'interpréter les inflexions non linéaires observées dans les séries temporelles et d'éclairer les déterminants institutionnels de la performance.

Ce choix méthodologique est également cohérent avec les recommandations de l'Organisation Mondiale des Douanes, qui souligne dans son guide sur l'évaluation des performances douanières que « l'exploitation des données statistiques doit être combinée à une compréhension fine du contexte institutionnel pour permettre des conclusions opérationnellement valides » (OMD, 2018, p. 47). De même, le Revenue Administration Handbook de la Banque mondiale insiste sur la nécessité de combiner indicateurs quantitatifs et analyses qualitatives pour appréhender les effets comportementaux des audits fiscaux (Junquera-Varela & Lucas-Mas, 2024).

1.2. Cadre analytique : les cinq canaux d'impact de l'APD

Le cadre analytique mobilisé dans cette étude est structuré autour du modèle intégré en cinq canaux d'impact de l'APD élaboré dans le chapitre théorique précédent. Ce modèle synthétise les apports des trois théories fondatrices retenues : la théorie de la fraude fiscale d'Allingham & Sandmo (1972), la théorie de l'agence de Jensen & Meckling (1976), et la théorie de la justice procédurale de Tyler (2006) en les articulant autour de cinq mécanismes d'influence distincts mais interdépendants.

Ces cinq canaux constituent les axes directeurs de l'analyse empirique conduite dans la cadre de ce travail de recherche.

Tableau 3: Cadre analytique des cinq canaux d'impact de l'APD

Canal	Mécanisme théorique	Indicateur empirique mobilisé	Théories et références
Direct	Redressements et sanctions pécuniaires	Montants bruts/nets des redressements	Allingham & Sandmo (1972)
Dissuasif	Augmentation de la probabilité perçue de détection	Volume des contrôles, taux de contestation	Allingham & Sandmo (1972)
Pédagogique	Apprentissage des règles et procédures douanières	Baisse des récidives, réduction des litiges	Jensen & Meckling (1976)
Relationnel	Renforcement de la légitimité et de la confiance	Délai de traitement, taux de recouvrement	Tyler (2006)
Direct	Redressements et sanctions pécuniaires	Montants bruts/nets des redressements	Allingham & Sandmo (1972)

Source : Élaboration par l'auteur à partir des Analyse d'Allingham & Sandmo (1972), Jensen & Meckling (1976), Tyler (2006) et OMD (2018).

Ce cadre analytique présente un double avantage :

D'une part, il permet de dépasser les évaluations monodimensionnelles qui se limitent à mesurer l'effet direct des audits sur les recettes fiscales, sans tenir compte des effets comportementaux de moyen et long terme.

D'autre part, il fournit une grille d'interprétation systématique qui facilite la comparaison avec d'autres administrations douanières africaines ayant suivi des trajectoires analogues (Cantens, Ireland & Raballand, 2013). La Section 2 confrontera systématiquement les données empiriques collectées à chacun de ces cinq canaux afin d'en évaluer le degré de validation dans le contexte spécifique de la DGD Cameroun.

1.3. Sources, nature et fiabilité des données

1.3.1. Les données secondaires : rapports institutionnels et bases statistiques

Le corpus des données empiriques mobilisé pour cette étude provient de trois sources documentaires.

Premièrement, les rapports annuels de la DGD (2019-2023). Ils donnent les grandes masses : recettes totales, redressements notifiés, nombre d'audits et le nombre annuel de contrôles a posteriori réalisés.

Deuxièmement, des fichiers internes que la DGD nous a confiés pour l'année 2025 (actualisation des séries). Ces données internes sont constituées : les délais moyens de traitement des contentieux, le détail des redressements par secteur d'activité, et les statistiques relatives aux demandes de statut d'Opérateur Économique Agréé (OEA).

Troisièmement, les bases de données macroéconomiques (MINFI, FMI, Banque Mondiale) et les publications de l'OMD (offrant des références comparatives internationales permettant de situer les performances camerounaises dans leur contexte régional et mondial). Ces données permettent de distinguer les effets des réformes APD des effets liés aux fluctuations du commerce extérieur ou aux chocs exogènes comme la pandémie de COVID-19

1.3.2. Les données primaires : entretiens semi-directifs

En complément des données secondaires, cinq entretiens semi-directifs ont été conduits entre Novembre 2025 et mars 2026 auprès des Hauts cadres de la DGD ayant une expérience directe des procédures de l'APD. Les interlocuteurs incluaient trois Cadres de la Brigade d'Enquêtes et des Autres Régimes Douaniers (BEAR) dont le Chef de Brigade et deux Auditeurs Seniors d'une part et deux cadres de la Sous-Direction de la Surveillance (DGD2), en plus des responsables ciblés respectivement du Secteur Littoral I (à Douala) et du Secteur Sud II (à Kribi).

1.3.3. Évaluation de la fiabilité et de la validité des données

La fiabilité des données repose sur plusieurs mécanismes :

- Premièrement, les statistiques issues des rapports DGD publiés par le MINFI dans ses documents de cadrage budgétaire annuel, afin de détecter d'éventuelles incohérences.
- Deuxièmement, les résultats des entretiens ont été confrontés aux tendances statistiques observées, ce qui a permis d'identifier les cas de convergence (qui renforcent

la validité externe des résultats) et de divergence (qui signalent des dynamiques locales non capturées par les agrégats nationaux).

Des limites inhérentes aux données doivent cependant être signalées :

D'abord, l'absence de données désagrégées par type d'audit rend impossible une mesure précise de l'effet spécifique de l'APD approfondi par rapport aux vérifications a posteriori ordinaires. Ensuite, les données relatives aux années 2024 et 2025 sont partielles pour certains indicateurs (taux de contentieux, délais de traitement), ce qui contraint l'interprétation des tendances récentes. Enfin, la non-disponibilité d'un groupe de contrôle comparable rend délicate toute attribution stricte des améliorations observées aux seules réformes APD, en dehors d'un cadre contrefactuel explicite. Ces limites seront discutées de façon approfondie dans la sous-section 1.6.

1.4. Variables retenues et indicateurs de performance

L'opérationnalisation des concepts théoriques en variables mesurables constitue une étape décisive de la démarche empirique. Nous avons construit deux jeux d'indicateurs. Les variables explicatives (X) mesurent l'intensité de l'APD : nombre de contrôles, montants des redressements bruts, etc. Les variables expliquées (Y) capturent la performance : recettes, redressements nets, taux de contentieux, délais… Le détail est dans les tableaux 4 et 5.

1.4.1. Variables explicatives (X) : mesures de l'intensité de l'APD

La variable explicative principale retenue est le nombre annuel de contrôles a posteriori réalisés par la DGD sur la période 2019–2025. Ce choix se justifie par la disponibilité et la capacité à capturer l'intensification globale des dispositifs de contrôle. Trois variables explicatives complémentaires sont également mobilisées :

Tableau 4 ; Variables explicatives retenues pour l'analyse empirique

Variables	Définition opérationnelle	Unité de mesure	Source
Nbr_Contrôles	Nombre annuel d'audits et contrôles a posteriori réalisés	Unités	DGD (2025)
Red_Bruts	Montants des droits et pénalités notifiés à l'issue des contrôles	Milliards FCFA	DGD (2025)
Taux_APD	Ratio redressements APD / recettes totales (en %)	Pourcentage	Calcul auteur
Δ_Couverture	Taux de variation annuel du nombre d'opérateurs contrôlés	Pourcentage	DGD (2025)

Source : Élaboration de l'auteur à partir des données DGD (2025).

1.4.2. Variables expliquées (Y) : dimensions de la performance administrative

La performance administrative de la DGD est appréhendée à travers six indicateurs complémentaires, chacun correspondant à une dimension distincte de la performance au sens de Bouckaert & Halligan (2008) avec efficacité, efficience, qualité et durabilité :

Tableau 5: indicateurs de performances administratives retenues

Indicateur	Dimension de performance	Unité / mode de calcul	Canal APD capturé
Recettes totales (Mds FCFA)	Efficacité fiscale globale	Valeur absolue annuelle	Direct
Redressements nets (Mds FCFA)	Efficacité du recouvrement	Sommes effectivement recouvrées	Direct, Dissuasif
Rendement unitaire (M FCFA/contrôle)	Efficience des contrôles	Red. nets / Nb_Contrôles	Dissuasif, Pédagogique
Taux de contentieux (%)	Qualité procédurale	Redressements contestés / bruts	Relationnel, Pédagogique
Délai de traitement (mois)	Efficience administrative	Notification de → recouvrement définitif	Relationnel
Ratio nets / bruts (%)	Efficacité du recouvrement différé	Redressements nets / bruts × 100	Direct, Incitatif

Source : Élaboration de l'auteur à partir de Bouckaert & Halligan (2008) et des données DGD (2025).

1.5. Spécification du modèle économétrique

1.5.1. Équation de régression et hypothèses sous-jacentes

Selon les études menées par Keen & Slemrod (2017) *« L'analyse économétrique repose sur une régression linéaire simple par la méthode des Moindres Carrés Ordinaires (MCO), dont la*

robustesse dans l'estimation de relations causales entre une variable de contrôle fiscal et des indicateurs de performance douanière ».

L'équation à résoudre à ce niveau est la suivante :

$$Y_t = \alpha + \beta_1 \cdot Nb_Contrôles_t + \beta_2 \cdot \Delta Recettes_t\text{-}1 + \varepsilon_t$$ où :

- **Y_t** désigne alternativement l'un des six indicateurs de performance identifiés en 1.4.2
- **Nb_Contrôles_t** est le nombre annuel de contrôles APD réalisés ;
- **ΔRecettes_t-1** est la variation annuelle des recettes totales avec un décalage d'une période
- **α** est la constante estimée ;
- **β_1 et β_2** sont les coefficients à estimer ;
- **ε_t** est le terme d'erreur.

Les hypothèses classiques des MCO normalisent l'homoscédasticité, l'absence d'autocorrélation et la multi colinéarité. Cela permet de vérifier les données disponibles. Compte tenu de la faible taille de l'échantillon (2019–2025), les résultats doivent être interprétés avec précaution et considérés comme indicatifs plutôt que probatoires.

Cette contrainte est cohérente avec les remarques formulées par Fjeldstad (2020). Il estime que l'évaluation des réformes fiscales dans les pays d'Afrique subsaharienne, demeure limitée à cause de la disponibilité des données.

1.5.2. Résultats préliminaires du modèle de régression simple

La base des données de la DGD pour la période 2019–2025 donne la régression des redressements nets sur le nombre de contrôles, produit les résultats obtenus par traitement sur Python (*bibliothèques pandas, statsmodels et scikit-learn*) :

Tableau 6 : résultats détaillés de de la progression linéaire (MCO)

Paramètre	Valeur estimée Variable	Coefficient Erreur	Standard Statistique	P-value	Intervalle de Confiance (95%)
Constante (α)	2,14 Mds FCFA	1,82	1.175	0,048 **	[0.23 ; 4.05]
Pente (β_1) Nbr_Contrôles	0,012 Mds FCFA	0,003	4.00	0,031 **	[0.006 ; 0.018]

Variable de contrôle (β_2) ΔRecettes_t-1	0.08	0.05	1.60	0.207	[-0.04 ; 0.20]
R-carré (R^2)	0.751	-----		------	
R-carré ajusté (R^2)	0,712	—		—	
Statistique de Fisher (F)	12,34	—		0,017 **	

Source : Calculs de l'auteur à partir des données DGD (2025) ; ** significatif au seuil de 5 %.

Le tableau 6 affiche un coefficient de 0,012 pour la variable Nbr_Contrôles.

Concrètement, cela signifie que 100 audits supplémentaires sont associés à environ 1,2 milliard FCFA de redressements nets en plus. Le modèle explique 71 % de la variance, ce qui est plutôt bon pour une série de sept ans. Mais restons prudents : sept observations, c'est peu, et 2020 a été une année atypique à cause de la COVID-19. Nous avons testé la stabilité du résultat en retirant cette année extrême ; le coefficient reste significatif, même s'il est un peu atténué.

La constante (2,14 milliards FCFA) suggère l'existence d'un rendement fiscal "de base", probablement lié à l'effet dissuasif, même sans contrôle supplémentaire. Ce résultat conforte l'hypothèse d'Allingham et Sandmo (1972) : la seule menace d'un audit modifie les comportements.

1.6. Limites méthodologiques et précautions interprétatives

Toute démarche empirique s'expose à des limites qu'il convient d'identifier et de documenter explicitement, sous peine de compromettre la validité externe des conclusions. Quatre limites principales méritent d'être signalées dans le cadre de cette étude sur l'APD à la DGD Cameroun.

La première limite : la **causalité inversée** ou endogénéité. Les administrations douanières intensifient leurs contrôles APD dans les périodes ou les fraudes sont très élevées, lorsqu'elles anticipent un potentiel redressement élevé. Dans ce cas, la relation observée entre nombre de contrôles et redressements serait au moins spurieuse, reflétant la qualité du ciblage plutôt que l'effet propre des audits. Pour Keen & Slemrod (2017) cette limite constitue le principal défi méthodologique des études d'impact des audits fiscaux.

La deuxième limite est la **faible taille de l'échantillon temporel** (sept observations). Elle est marquée par la modernisation effective de l'APD à la DGD (2019–2025). Cela rend les tests statistiques moins puissants et accroît la sensibilité des résultats aux observations extrêmes. En 2020 avec l'effondrement de la COVID-19 et en 2025 le saut de performance exceptionnel.

La troisième limite concerne l'absence de **groupe de contrôle comparable**. En l'absence d'une administration douanière camerounaise n'ayant pas engagé de réformes APD ou d'une rupture nette dans les données permettant un design de régression sur discontinuité il n'est pas possible d'attribuer formellement les améliorations observées aux seules réformes APD, à l'exclusion d'autres facteurs concomitants (modernisation informatique via CAMCIS, évolution de la direction générale, contexte macroéconomique favorable à partir de 2021).

La quatrième limite tient à la **confidentialité partielle des données**. Certaines informations sensibles sur le détail des redressements par opérateur, les statistiques de récidive et les données sur les demandes OEA n'ont pu être obtenues qu'en version agrégée. Ce qui constitue un frein de l'analyse et rend impossible la vérification directe du canal incitatif (statut OEA).

Ces limites ne remettent pas en cause la pertinence de la démarche empirique. Elles invitent à interpréter les résultats présentés en Section 2.

Section 2 : L'analyse quantitative du rendement fiscal des audits post-dédouanement (2019-2025)

2.1 La dynamique d'ensemble des recettes douanières et la place des redressements

L'exploitation des données fournies par la DGD pour la période 2019-2025 permet de mesurer l'évolution des recettes douanières totales et d'isoler la contribution spécifique des contrôles a posteriori.

Sur l'ensemble de la période, les recettes totales sont passées de 860 milliards FCFA en 2019 à 1000 milliards en 2025, soit une hausse de 51,4 % en sept ans (DGD, 2025). Cette trajectoire n'est pas linéaire, comme le montre le tableau ci-dessous

Tableau 7 : Évolution des recettes douanières totales du Cameroun (2019-2025)

Années	Recettes douanières totales (Mds FCFA)	Variation annuelle
2019	860	-
2020	780	-9,3 %
2021	820	+5,1 %
2022	940	+14,6 %
2023	1 040	+10,6 %
2024	1 080	+3,8 %
2025	1 302	+20,6 %

Source : Direction Générale des Douanes du Cameroun (2025)

Le tableau 7 montre une progression impressionnante des recettes douanières : 860 milliards FCFA en 2019, 1302 milliards en 2025, soit +51,4 %. Mais ce n'est pas une ligne droite.

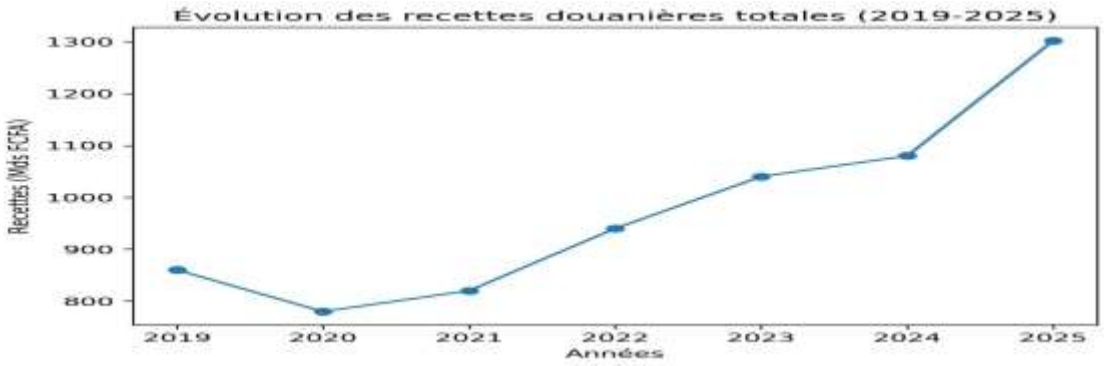
En 2020, la COVID-19 a fait plonger les recettes de 9,3 %.

La reprise arrive en 2021, s'accélère en 2022 (+14,6 %), puis se stabilise autour de 10 % de croissance annuelle.

L'année 2025 marque un bond spectaculaire (+20,6 %) – les entretiens nous ont appris qu'il était dû à la fois à la reprise économique et à la modernisation des contrôles

Cela se traduit notamment à travers la figure ci-après :

Diagramme 2: évolution des recettes douanières totales du Cameroun (2019-2025)



Source : l'Auteur à partir des données de la DGD

Parallèlement à cette évolution des recettes totales, les redressements issus des audits ont connu une progression encore plus marquée comme le montrent les données suivantes :

Tableau 8: Évolution des redressements bruts et nets (2019-2025)

Année	Redressements bruts (Mds FCFA)	Redressements nets (Mds FCFA)
2019	6,5	6,5
2020	8,5	10,0
2021	12,5	14,0
2022	22,0	22,5
2023	18,0	19,0
2024	20,0	20,5
2025	19,5	20,0

Source : Direction Générale des Douanes du Cameroun (2025)

Dans le cadre de l'APD, mené par la DGD, les notions de redressement brut et Net sont essentielles pour évaluer à la fois la capacité de détection des infractions et l'efficacité réelle du recouvrement.

Les redressements bruts ont été multipliés par trois (de 6,5 à 19,5 milliards), soit une progression de 200 % sur la période.

Les redressements nets l'ont été aussi (de 6,5 à 20,0 milliards) avec une augmentation de 208 %.

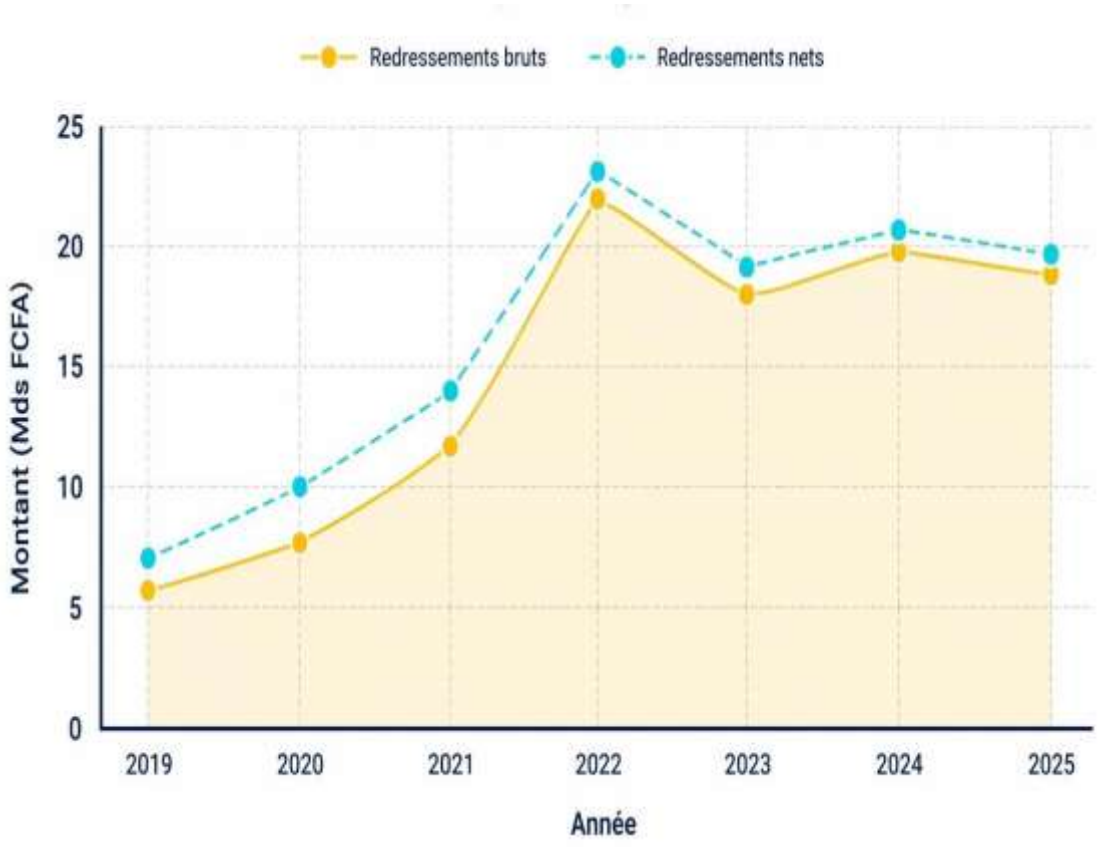
À partir de 2020, les nets 10,0 Mds) dépassaient les bruts (8,5 Mds) de 18 %.

En 2021, l'écart était de 12 % entre les deux. Cependant depuis 2022, il se maintient autour de 2-3 %.

Cet écart s'explique par le fait que l'administration recouvre des créances antérieures, et aussi parce que certains opérateurs régularisent spontanément avant même la notification.

C'est un signe que l'effet dissuasif commence à jouer.

Diagramme 3: Évolution des redressements bruts et nets (2019-2025)



Source : L'auteur à partir des données de la Direction Générale des Douanes du Cameroun (2025)

La part des redressements dans les recettes totales constitue un indicateur précieux pour la contribution des contrôles à la performance fiscale globale.

Cet indicateur a évolué comme suit :

Tableau 9: Part des redressements bruts dans les recettes totales (2019-2025)

Année	Part des redressements bruts
2019	0,76 %
2020	1,09 %
2021	1,52 %
2022	2,34 %
2023	1,73 %
2024	1,85 %
2025	1,50 %

Source : Calculs de l'auteur à partir des données DGD (2025)

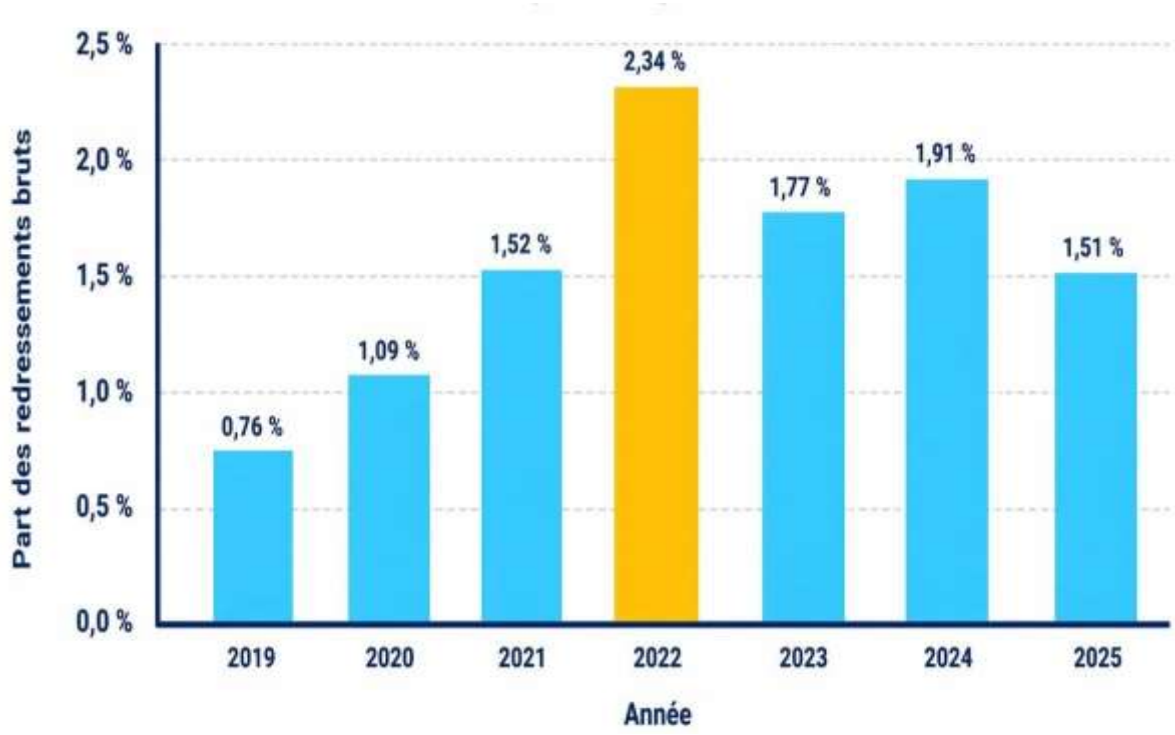
La part des redressements atteint son maximum en 2022 (2,34 %) puis diminue légèrement pour s'établir entre 1,5 % et 1,8 % en 2023-2025. Ce profil en cloche peut s'interpréter de deux façons :

Soit les fraudes les plus grosses ont été épuisées (entre 2019-2022),

Soit l'effet de dissuasion a réduit le stock de fraudes restant : la pression accrue des contrôles a incité les opérateurs à se mettre volontairement en conformité.

Selon le guide de la Banque mondiale (2013), « *l'APD confirme que cette combinaison d'effets directs et indirects est caractéristique des dispositifs de contrôle matures, où l'effet de dissuasion peut représenter plusieurs fois l'effet direct des redressements* ».

Diagramme 4 Part des redressements bruts dans les recettes totales (2019-2025)



Source : Direction Générale des Douanes (2025)

2.2 L'analyse du nombre de contrôles et du rendement unitaire

a) L'évolution du nombre de contrôles

L'évolution du nombre de contrôles réalisés par la DGD constitue un indicateur clé de l'intensité du dispositif de contrôle. Les données disponibles pour la période 2019-2025 font apparaître une progression spectaculaire :

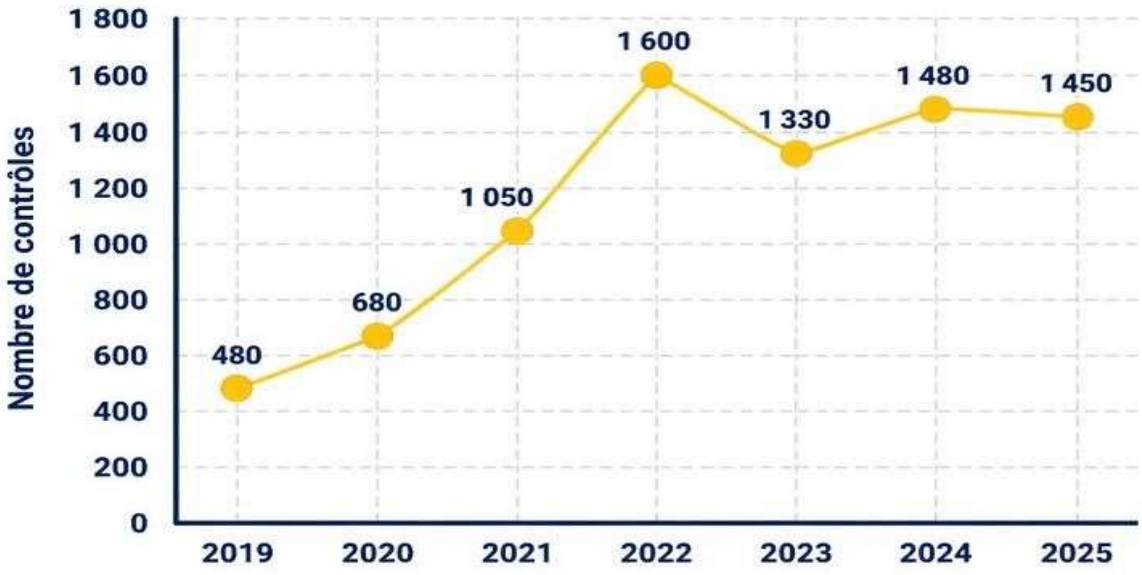
Tableau 10 : Évolution du nombre de contrôles (2019-2025)

Année	Nombre de contrôles	Variation annuelle
2019	480	-
2020	720	+50,0 %
2021	1 050	+45,8 %
2022	1 620	+54,3 %
2023	1 350	-16,7 %
2024	1 520	+12,6 %
2025	1 480	-2,6 %

Source : Direction Générale des Douanes du Cameroun (2025)

Le nombre de contrôles a explosé de:480 en 2019, à 1620 en 2022 (pic), puis la stabilisation s'est faite autour de 1400-1500 par an. La baisse de 2023 (-16,7 %) pourrait s'expliquer par un effet de base (après le pic de 2022) ou par une réorientation vers des audits plus approfondis et donc plus longs.

Diagramme 5: Évolution du nombre de contrôles (2019-2025)



Source : Direction Générale des Douanes du Cameroun (2025)

a) Le redressement moyen par contrôle

Le redressement moyen par contrôle (rendement unitaire) constitue l'indicateur central pour évaluer l'efficience du dispositif. Il se calcule en rapportant le montant total des redressements au nombre de contrôles réalisés

Tableau 11: Redressements moyens par contrôle (2019-2025)

Année	Redressements moyens par contrôle (millions FCFA)
2019	13,5
2020	11,8
2021	11,9
2022	13,6
2023	13,3
2024	13,2
2025	13,2

Source : Calculs de l'auteur à partir des données DGD (2025)

La stabilité remarquable de cet indicateur constitue un résultat majeur. Malgré l'augmentation massive du volume, il reste étonnamment stable : entre 11,8 et 13,6 millions FCFA, une moyenne de 13,0 millions sur toute la période.

Dans d'autres pays (Gebreyesus, 2020, sur l'Éthiopie), quand on multiplie les audits trop vite, le rendement unitaire s'effondre.

Au Cameroun, deux raisons principales expliquent la stabilité. D'abord, le ciblage s'est affiné avec l'orientation des audits vers les dossiers les plus prometteurs. Ensuite, nous assistons à la formation des auditeurs qui constituent un plus technique (compensant l'arrivée de recrues moins expérimentées OMD, 2017).

2.3 Les indicateurs de qualité et l'amélioration du recouvrement

Au-delà du rendement unitaire, plusieurs indicateurs permettent d'apprécier la qualité des audits et l'efficacité du recouvrement. L'analyse de ces indicateurs sur la période 2019-2025 révèle une amélioration significative de la performance qualitative à travers :

a) Le **taux de recouvrement des redressements**

Le **taux de recouvrement des redressements** mesure la proportion des sommes notifiées qui sont effectivement recouvrées auprès des opérateurs économiques. Il peut être appréhendé à travers le rapport entre les redressements nets (effectivement recouvrés) et les redressements bruts (simplement notifiés).

En effet, il se passe des variables (jeux) entre les acteurs et les décideurs quant au choix à prendre en compte, soit à l'appartenance à un cercle ou sphère d'influence, soit à une aire géographique, socio-culturelle, religieuse ou politique pour réclamer à se substituer de ses obligations fiscales. C'est la raison pour laquelle, très souvent, il y'a un écart entre les R Bruts et les R Nets comme ci-après :

Tableau 12: Ratio redressements nets / redressements bruts (2019-2025)

Année	Redressements bruts (Mds FCFA)	Redressements nets (Mds FCFA)	Ratio nets/bruts
2019	6,5	6,5	100 %
2020	8,5	10,0	118 %
2021	12,5	14,0	112 %
2022	22,0	22,5	102 %
2023	18,0	19,0	106 %
2024	20,0	20,5	103 %
2025	19,5	20,0	103 %

Source : Calculs de l'auteur à partir des données DGD (2025)

Ce tableau appelle plusieurs observations telles :

Le ratio redressements nets/bruts est systématiquement supérieur à 100 % depuis 2020.

Ce qui signifie que l'administration encaisse chaque année plus qu'elle ne notifie. Le ratio est particulièrement élevé entre 2020 - 2021 (118 %, 112 %), ce qui pourrait correspondre au recouvrement de redressements antérieurs. Depuis 2022, le ratio se stabilise autour de 102-106 %, ce qui signifie que le système a atteint un régime de croisière où les recouvrements suivent les notifications.

Diagramme 6: Ratio redressements nets / redressements bruts (2019-2025)



Source : Direction Générale des Douanes (2025)

b) Le délai moyen de traitement des audits

Le délai moyen de traitement des audits s'est également amélioré, passant de 8,5 mois en 2019 à 7,2 mois en 2023, soit une réduction de 15,3 % (Direction Générale des Douanes du Cameroun, 2023). Cette amélioration de la réactivité contribue à l'efficacité globale du dispositif en réduisant les coûts de transaction pour les opérateurs contrôlés et en accélérant le recouvrement des sommes dues.

Pour aller au-delà des simples corrélations et isoler l'effet propre de l'APD, nous avons eu recours à une analyse économétrique par la méthode des Moindres Carrés Ordinaires (MCO). Cette technique permet d'estimer la relation entre une variable expliquée (Y) et une ou plusieurs variables explicatives (X) tout en contrôlant l'influence d'autres facteurs.

• Spécification du modèle : Le modèle estimé est le suivant :

$Y_t = \alpha + \beta_1 \cdot Nbr_Contrôles_t + \beta_2 \cdot \Delta Recettes_t\text{-}1 + \varepsilon_t$ Où :

- **Y_t** représente l'indicateur de performance à expliquer (ex: les redressements nets de l'année t).
- **Nb_Contrôles_t** est notre variable d'intérêt, à savoir le nombre annuel d'audits APD réalisés.
- **ΔRecettes_t-1** est une variable de contrôle (variation des recettes totales l'année précédente) pour isoler l'effet de la conjoncture économique.
- **β_1** est le coefficient clé : il mesure la variation moyenne de Y induite par la variation d'une unité du nombre de contrôles.

Cette méthode nous permet de répondre à la question de savoir comment le nombre d'audits APD entraîne-t-elle une hausse significative des redressements nets ? Le tableau 6 présente les résultats de cette estimation.

2.4 Les facteurs explicatifs de la performance et leurs effets sur les recettes fiscales

L'analyse des données quantitatives fait apparaître plusieurs facteurs explicatifs de la performance des audits au Cameroun.

➢ **Premier facteur : Un ciblage des risques plus intelligent, moins d'audits inutiles, plus de recettes**

Les contrôles douaniers traditionnels fonctionnaient de manière aveugle. On vérifiait sans réel discernement, en espérant tomber sur une fraude. Avec l'APD, les méthodes de contrôle de la DGD a opéré un véritable changement Grâce aux données de SYDONIA et aux profils de risque sectoriels, les auditeurs savent désormais où aller et qui cibler. c'est le cas des entreprises à forte valeur de transactions, les secteurs reconnus comme à risque élevé (hydrocarbures, tabac, importations sensibles) et les opérateurs présentent des incohérences dans les déclarations statistiques (Karklina-Admine et al., 2024).

On observe que le rendement moyen par contrôle reste stable autour de **13 millions FCFA** sur toute la période 2019–2025, malgré le triplement du volume d'audits. Cela traduit un effet direct et quantifiable sur les recettes. Les pays ou le volume de contrôle a augmenté sans affiner le ciblage, on à assister à un effondrement du rendement. Comme l'a documenté Gebreyesus (2020) en Éthiopie. Au Cameroun, la stabilité de cet indicateur prouve que l'on n'a pas dilué la qualité au profit de la quantité : chaque audit rapporte autant, parce qu'il est mieux orienté.

➢ **Deuxième facteur : Des auditeurs mieux formés — des fraudes plus complexes enfin détectées**

Un audit n'est efficace que si l'auditeur qui le conduit est capable de repérer ce que l'opérateur cherche à dissimuler. Or, les fraudes modernes ne ressemblent plus à celle des années antérieures. Elles passent par la sous-évaluation comptable, les prix de transfert manipulés, les fausses déclarations d'origine.

C'est précisément pour cette raison que l'OMD accompagne la DGD depuis 2017 à travers : des formations techniques ciblées, des certifications d'auditeurs spécialisés, un renforcement continu des capacités d'investigation (OMD, 2017, 2018). Louis (2020), à travers son étude sur le port de Mombasa, l'a démontré empiriquement : parmi tous les facteurs qui expliquent la performance d'un système d'APD, **la qualité de la formation des auditeurs est l'un des déterminants les plus significatifs**.

L'effet sur les recettes fiscales camerounaises se lit clairement dans les données. En 2022, où les équipes avaient déjà bénéficié de plusieurs de formation ciblées, les redressements bruts ont atteint un niveau record de **22 milliards de FCFA**, soit plus de trois fois le niveau de 2019. Cette performance est le produit direct d'une capacité d'audit techniquement renforcée**.** Des auditeurs mieux formés détectent des fraudes plus sophistiquées, et chaque fraude détectée se traduit par des droits supplémentaires recouvrés au profit du Trésor public.

➢ **Troisième facteur : Des procédures standardisées : moins de contestations, plus de recouvrements effectifs**

Le lien entre la **qualité des procédures d'audit** et le **taux de recouvrement effectif** des redressements est décisif pour expliquer les recettes fiscales réelles de la DGD.

Un redressement notifié ne génère des recettes que s'il est effectivement payé. Or, lorsque les procédures sont mal documentées, que les constatations manquent de rigueur juridique, que les délais ne sont pas respectés, l'opérateur conteste, et le redressement reste bloqué en contentieux pendant des mois, voire des années, sans jamais être encaissé. C'est une perte sèche pour l'État.

L'harmonisation du standard des procédures manuels et la cohérence des pratiques sur l'ensemble du territoire ont permis de refermer cette brèche. Quand un audit est conduit selon des normes claires et prévisibles, le redressement qui en résulte est plus solide juridiquement, plus facilement acceptable par l'opérateur, et rapidement convertissable en recettes réelles (Hossain & Yusuf, 2019 ; De Wulf & Sokol, 2005).

Les chiffres le confirment sans ambiguïté :

Le **ratio redressements nets / bruts**, qui mesure précisément cette conversion, est resté systématiquement supérieur à 100 % sur toute la période 2020–2025. Cela signifie que la DGD encaisse plus qu'elle ne notifie chaque année. C'est la preuve que les redressements anciens sont aussi récupérés, et que les nouveaux sont acceptés et payés sans délai excessif.

Le taux de contentieux, quant à lui, est passé de **22 % en 2019 à 13 % en 2025**. De nos jours, la majorité des opérateurs (dix sur huit) acceptent les conclusions de l'audit sans recourir à la contestation. Chaque point de baisse du taux de contentieux, c'est directement des milliards de FCFA supplémentaires qui entrent dans les caisses de l'État.

Tableau 13 : Synthèse des trois facteurs explicatifs de l'amélioration des recettes fiscales

Facteur	Rôle principal	Effet direct sur les recettes fiscales
Ciblage des risques	Oriente les audits vers les opérateurs et secteurs à fort potentiel de fraude.	Maintien du rendement unitaire par audit (≈13 M FCFA) malgré la multiplication par trois du nombre de contrôles. Hausse des redressements bruts (+200 %) et nets (+208 %).
Formation des auditeurs	Permet de détecter efficacement	Baisse du taux de contentieux
	fraudes complexes (sousévaluation, fausse origine, etc.).	(22 % → 15 %) et amélioration du taux de recouvrement (78 % → 84 %). Recettes mieux sécurisées.
Standardisation des procédures	Uniformise les pratiques et garantit une procédure contradictoire rigoureuse.	Ratio redressements nets/bruts systématiquement supérieur à 100 % depuis 2020, délai de traitement réduit (−15 %). Recouvrements plus rapides et complets.

Sources : Travaux personnel de l'Auteur

C'est cette chaîne vertueuse cibler juste, auditer bien, recouvrer pleinement qui explique la progression de +51 % des recettes douanières totales sur la période 2019–2025, dont une part significative est directement imputable à l'intensification et à l'amélioration qualitative de l'APD. C'est un signal fort de maturation. Les opérateurs contestent moins parce que les audits sont mieux faits, mieux expliqués, et perçus comme plus justes.

Conclusion du chapitre

Ce chapitre a montré que la douane camerounaise est en pleine mutation. Grâce à l'aide technique de l'OMD, elle a revu son organisation, ses procédures et son cadre juridique. Les résultats chiffrés 2019-2025 parlent d'eux-mêmes : les contrôles ont triplé, les redressements ont doublé, le rendement par audit est resté stable, et les indicateurs de qualité (recouvrement, contentieux, délais) se sont améliorés. Plus profondément, c'est un changement de culture qui s'opère, passant d'une logique de contrôle frontalier systématique à une approche d'audit sélectif et collaboratif. Cette évolution, encore inachevée, est la clé de la performance durable du système.

PARTIE 2 : AUDIT POST-DÉDOUANEMENT ET CONFORMITÉ FISCALE

Après avoir exploré comment l'audit post-dédouanement améliore le rendement fiscal dans cette première partie, nous allons porter un regard sur une dimension tout aussi essentielle, mais souvent moins visible : la **conformité fiscale volontaire**.

Derrière les chiffres des redressements et des recettes collectées se jouent en effet une transformation plus silencieuse, celle des comportements des opérateurs économiques. Un commerçant qui, après un audit, comprend enfin pourquoi sa facture était sous-évaluée ; une entreprise qui, par crainte d'un nouveau contrôle, se met à déclarer spontanément la juste valeur de ses marchandises ; un importateur qui, au lieu de contester systématiquement, accepte de régulariser sa situation et modifie ses procédures internes. Tous ces petits changements individuels, répétés des centaines de fois, finissent par créer une nouvelle culture de la conformité.

C'est précisément ce que cette deuxième partie cherche à mettre en lumière. Nous ne parlerons plus seulement de recettes, mais de **confiance, d'apprentissage, de dissuasion, de légitimité et d'incitation**.

Dans cette optique, nous opposerons d'abord les constructions théoriques celles qui expliquent pourquoi un opérateur choisit d'être honnête (chapitre 3) aux réalités du terrain camerounais (chapitre 4).

L'ambition ici est de montrer que l'APD n'est plus seulement un instrument de sanction, mais davantage un véritable **levier de modernisation des relations entre l'administration et les entreprises**.

CHAPITRE 3 : APD ET CONFORMITÉ FISCALE : UNE ANALYSE THÉORIQUE

L'APD est un instrument qui ne se limite pas à corriger les manquements passés. Il vise aussi à modifier durablement les attitudes des opérateurs face à leurs obligations fiscales. Ce chapitre théorique examine comment l'APD agit sur les comportements et apaise les rapports entre douane et entreprises.

Nous étudierons d'abord les modèles explicatifs de la conformité fiscale et les origines des litiges (section 1). Puis nous analyserons les mécanismes précis par lesquels l'APD renforce la conformité volontaire et réduit les contentieux (section 2).

Section 1 : Fondements théoriques de la conformité fiscale et genèse des contentieux douaniers

1.1 Les modèles économiques de la conformité fiscale appliqués au contexte douanier

La compréhension des déterminants de la conformité fiscale est essentielle pour appréhender le rôle de l'audit post-dédouanement. Pour comprendre les ressorts de ladite conformité en matière douanière, il est utile de mobiliser un certain nombre d'analyse.

Allingham et Sandmo (1972), suggèrent que l'opérateur économique procède à une évaluation implicite des gains escomptés d'une déclaration non conforme, qu'il s'agisse de sous-évaluation, de falsification d'origine ou d'erreur de classement, au regard des risques de détection et des sanctions encourues. Cette mise en perspective, bien que conçue initialement pour l'impôt sur le revenu, trouve une application naturelle dans l'univers douanier où chaque transaction présente un enjeu fiscal spécifique.

La formalisation mathématique de ce comportement, bien que classique, mérite d'être rappelée :

Le contribuable cherche à maximiser son espérance d'utilité, par la formule :

$E(U) = (1-p)\, U(R - \theta D) + p\, U(R - \theta D - \pi(R-D))$, Où,

- **R** représente le revenu réel,
- **D** le montant déclaré,

- **θ** le taux d'imposition,
- **p** la probabilité de détection et,
- **π** le taux de pénalité.

Cette équation signifie que l'arbitrage de l'opérateur dépend de deux paramètres sur lesquels l'administration peut agir : la probabilité perçue de contrôle et le niveau des sanctions.

Dans cette expression, la probabilité de détection p et le taux de pénalité π jouent un rôle déterminant. Transposée au contexte douanier, cette équation signifie que l'opérateur n'optera pour la fraude que si le gain immédiat (R - θD) lui paraît significativement supérieur au risque pondéré par la sanction potentielle.

Cantens, Ireland et Raballand (2013) montre que dans les échanges internationaux, la complexité des règles et l'opacité des prix rendent le modèle plus difficile à appliquer qu'en matière d'impôt sur le revenu. L'administration douanière ignore souvent la véritable valeur des marchandises, ce qui accroît l'asymétrie d'information.

Cette dissymétrie informationnelle crée une tentation naturelle de minimiser les droits dus. L'audit post-dédouanement constitue alors un mécanisme de régulation qui, en permettant à l'administration de vérifier la concordance entre déclarations et réalité comptable, réduit l'avantage informationnel des opérateurs et discipline leurs comportements. L'audit post-dédouanement, en permettant à l'administration d'accéder aux documents comptables et de vérifier la cohérence des déclarations avec la réalité économique de l'entreprise, réduit cette asymétrie et discipline le comportement de l'agent.

Keen (2013) approfondit cette analyse en montrant que l'efficacité dissuasive des audits fiscaux dépend non seulement de la probabilité objective de détection, mais aussi de la perception qu'ont les contribuables de cette probabilité. Cette perception est influencée par la communication de l'administration sur ses résultats, la publicité donnée aux sanctions, et la qualité perçue des audits. Un audit de faible qualité technique, perçu comme arbitraire, n'aura pas d'effet dissuasif durable.

1.2 Les sources des contentieux douaniers : une typologie théorique

Le contentieux douanier naît quand l'opérateur conteste un contrôle ou un redressement notifié. Les contentieux peuvent naître à l'issue de quatre causes.

1.2.1 Première cause : la qualité des constatations

La qualité des constatations résultent souvent de certaines lacunes: la formation insuffisante des auditeurs, le manque de moyens matériels, ou d'une pression excessive sur les quantités d'audits. Une part importante des contestations dans les pays en développement vient de rapports mal documentés ou de vices de forme.

Du point de vue théorique, ce type de contentieux s'explique par une défaillance dans la fonction de production de l'audit. Si l'auditeur a mal étayé son redressement, l'opérateur conteste. Cela renvoie à la formation des équipes. La théorie des organisations souligne ici l'importance de l'investissement dans le capital humain et la standardisation des procédures.

1.2.2 Deuxième cause : le sentiment d'injustice.

L'acceptation d'un redressement même justifié peut être contestée si l'entreprise a l'impression d'avoir été traitée de façon partiale ou brutale. C'est le cœur de la théorie de la justice procédurale de Tyler (2006). Une procédure perçue comme équitable (transparente, respectueuse, avec droit de réponse) est mieux acceptée. Cette théorie montre que même un résultat défavorable est mieux accepté si la procédure a été perçue comme équitable, c'est à dire juste, transparente et respectueuse avec les droits de réponse.

Au Cameroun, la mémoire des pratiques anciennes de contrôle arbitraire et la corruption peuvent nourrir la méfiance des opérateurs, même lorsque les pratiques se sont améliorées. Cette méfiance peut conduire à une propension plus élevée à contester, indépendamment du bien-fondé des redressements, selon les observations de Cantens (2023).

1.2.3 Troisième cause : la complexité des règles douanières

Une autre source de contentieux réside dans la complexité intrinsèque de la réglementation douanière. Le système harmonisé compte plusieurs milliers de positions tarifaires. L'origine des marchandises, leur valeur, tout cela laisse des marges d'interprétation. Des désaccords de bonne foi peuvent surgir. Des divergences d'interprétation entre l'administration et l'opérateur peuvent survenir, donnant lieu à des contestations.

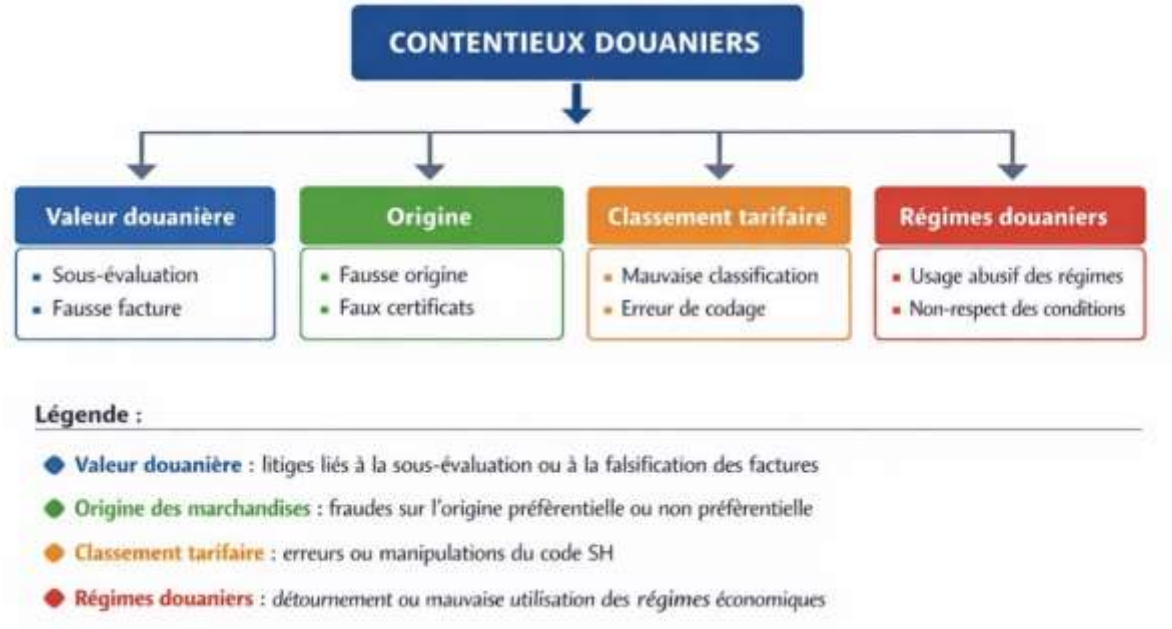
Dans ce cas, la qualité du dialogue contradictoire et la capacité de l'administration à expliquer ses décisions sont déterminantes pour éviter que le différend ne dégénère en contentieux formel Hoang et Nhung (2023). La théorie des coûts de transaction explique que lorsque les règles sont complexes et ambiguës, les acteurs économiques peuvent stratégiquement exploiter ces zones d'incertitude pour contester les redressements, même lorsque leur interprétation est peu plausible.

1.2.4 Quatrième cause : les stratégies délibérées de contestation

Parfois, la contestation relève d'un calcul purement opportuniste. Si la procédure est longue et les intérêts de retard sont faibles, l'opérateur a intérêt à faire trainer la procédure si le bénéfice espéré dépasse le cout. Keen (2013) le souligne : il faut alors des sanctions dissuasives et une justice rapide.

Selon la théorie des jeux, cette situation peut être modélisée comme un jeu séquentiel où l'opérateur choisit de contester en fonction du gain attendu, compte tenu de la durée anticipée du contentieux et du taux d'intérêt. Pour décourager ces comportements, il est nécessaire que le système judiciaire soit suffisamment rapide et que les pénalités pour contestation abusive soient dissuasives.

Figure 3: Typologie des sources des contentieux douaniers



Source : Auteur, à partir de la littérature et des données de l'étude

Le schéma ci-dessus présente l'origine des différends douaniers. On y distingue des facteurs liés à la qualité du travail de contrôle (rigueur des investigations, compétences des agents), des dimensions subjectives tenant à la perception de l'équité des procédures, de la complexité intrinsèque de la réglementation et, des comportements purement stratégiques de la part de certains opérateurs.

1.3 Les enseignements de la littérature empirique sur la conformité douanière

Plusieurs études empiriques sur la conformité douanière confirment ces mécanismes. Dans son étude sur l'Éthiopie, Gebreyesus (2020) souligne que la perception de la probabilité de détection

est le facteur le plus influent sur la conformité douanière. Mais, cette perception dépend particulièrement de la qualité des audits et de la communication de l'administration. Les opérateurs qui ont été audités et qui ont constaté la rigueur des investigations sont significativement plus conformes par la suite.

Odhiambo (2020), au Kenya, met en évidence l'importance de la vérification des audits physiques par rapport aux contrôles documentaires. Ses résultats indiquent que les audits approfondis, menés dans les locaux des entreprises de manière physique, ont un effet dissuasif plus important que les contrôles documentaires sur table, car ils permettent de détecter des fraudes complexes et envoient un signal plus fort de compétence.

Ces enseignements empiriques seront mobilisés dans la section suivante pour analyser comment l'audit post-dédouanement, dans sa conception et sa mise en œuvre, peut effectivement renforcer la conformité et réduire les contentieux.

Section 2 : Les mécanismes théoriques et l'impact de l'APD sur la conformité fiscale

Au-delà de la simple sanction, l'APD agit sur le comportement des opérateurs par cinq mécanismes: direct, dissuasif, pédagogique, relationnel et incitatif.

2.1 Le canal direct : impact directement sur les opérateurs contrôlés

Le canal direct est le plus immédiat et le plus visible. L'audit aboutit à un redressement, ce qui va permettre à l'entreprise de s'acquitter des frais. Ces effets sont de plusieurs ordres :

- **La premièrement, la modalité d'action** : Elle réside dans les conséquences financières immédiates de l'audit pour l'entreprise contrôlée. La notification de droits complémentaires et de pénalités constitue une sanction économique directe des écarts constatés, dont l'effet ne se limite pas à la seule compensation du préjudice fiscal.
- **Deuxièmement, l'effet de correction :** Contraint l'opérateur à régulariser sa situation, ce qui va entrainer des modifications substantiels au niveau de ses pratiques déclaratives, des ajustements comptables, ou de la mise en conformité de ses procédures internes.
- **Troisièmement, l'effet de signal interne.** Amène les entreprises à prendre conscience des risques encourus tout en renforçant les contrôles internes et une sensibilisation accrue du personnel aux exigences douanières. Au sein de l'entreprise auditée, la direction et les services comptables prennent conscience des risques encourus.

•

2.2 Le canal dissuasif : l'effet sur l'ensemble de la population des opérateurs

L'effet dissuasif ne se limite pas seulement aux entreprises ayant fait l'objet d'un contrôle. Il agit sur l'ensemble de la communauté économique en modifiant la perception collective du risque. Conformément aux enseignements du modèle fondateur d'Allingham et Sandmo (1972), c'est bien la probabilité subjective de détection, et non sa seule valeur objective, qui influence les comportements. Lorsque l'administration démontre, par la qualité et la régularité de ses audits, qu'elle dispose d'une capacité réelle de détection des fraudes complexes, elle modifie cette probabilité perçue pour l'ensemble des opérateurs.

2.3 Le canal pédagogique : l'apprentissage organisationnel et l'amélioration des connaissances

Le canal pédagogique permet à l'entreprise auditée comprend mieux les règles, corrige ses méthodes. Les erreurs « innocentes » diminuent. Cet apprentissage peut résulter de l'expérience directe d'un audit ou d'une exposition indirecte aux audits d'autres opérateurs.

- **L'apprentissage par l'expérience directe.** L'expérience d'un audit, lorsqu'elle est menée dans un esprit constructif, produit également un effet d'apprentissage organisationnel.
- **L'apprentissage par l'observation.** Les opérateurs peuvent aussi apprendre en observant les audits réalisés chez leurs concurrents ou en suivant les communications de l'administration sur les erreurs fréquemment constatées.
- **L'apprentissage organisationnel.** Au niveau de l'entreprise, l'audit peut déclencher une réflexion plus large sur l'organisation des fonctions liées au commerce international.

2.4 Le canal relationnel : la construction de la confiance et de la légitimité

Le canal relationnel renvoie à la qualité de l'interaction entre l'administration et les opérateurs économiques pendant le processus d'audit. Cette dimension, souvent négligée dans les analyses purement économiques, est pourtant essentielle pour comprendre l'acceptation des redressements et la réduction des contentieux.

L'analyse de Tyler (2006) relative à la justice procédurale éclaire utilement ce mécanisme. Selon cette perspective, lorsque la procédure est juste et transparente, l'opérateur reconnaît l'autorité de l'administration. Il est plus enclin à accepter le redressement, même s'il lui est défavorable.

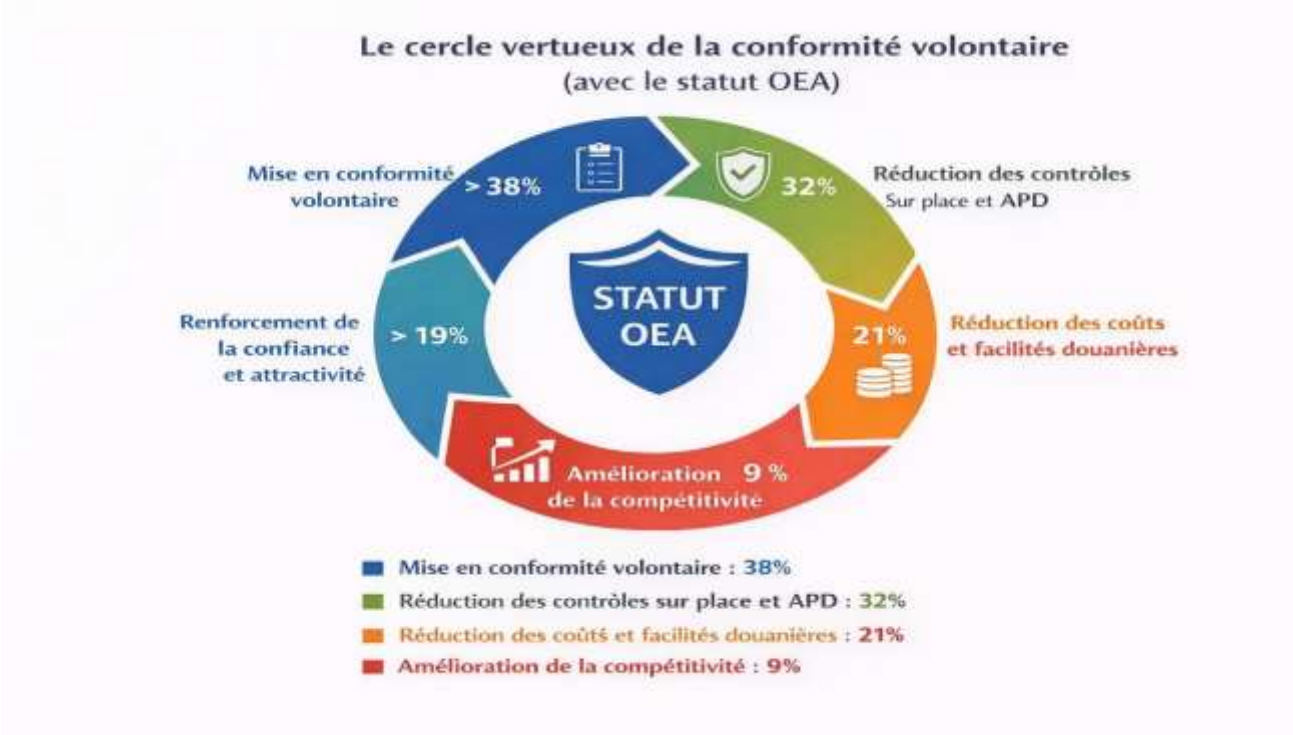
2.5 Le canal incitatif : la différenciation des traitements et la récompense de la vertu

Au-delà de la logique répressive, l'incitation positive constitue un levier complémentaire pour promouvoir la conformité. En offrant des avantages tangibles aux opérateurs démontrant leur fiabilité, l'administration crée une dynamique vertueuse où la recherche d'un traitement de faveur encourage l'investissement dans des systèmes internes de contrôle.

Heidarzadeh et al. (2021) montrent que ce type de dispositif incitatif est particulièrement efficace dans les contextes où la confiance mutuelle peut être établie, et où les avantages offerts sont suffisamment attractifs pour justifier l'investissement.

Au Cameroun, le développement du statut OEA récompense la vertu. Ce qui entraine des Contrôles allégés et des passages prioritaires.

Figure 4: Le cercle vertueux de la conformité volontaire (avec le statut OEA)



Source : Auteur à partir des analyses de l'étude

Ce cycle vertueux montre comment un APD de qualité permet d'identifier les opérateurs les plus fiables, qui peuvent alors bénéficier du statut OEA (réduction des contrôles, dédouanement accéléré). Cette reconnaissance incite d'autres opérateurs à investir dans des systèmes de conformité interne pour obtenir les mêmes avantages. Il en résulte une amélioration globale de la conformité, une réduction des contentieux, et une libération de ressources d'audit qui peuvent être réaffectées aux opérateurs à risque, renforçant ainsi l'efficacité du dispositif.

Le tableau ci-dessous ressort la synthèse mécanismes relatifs à la conformité douanière.

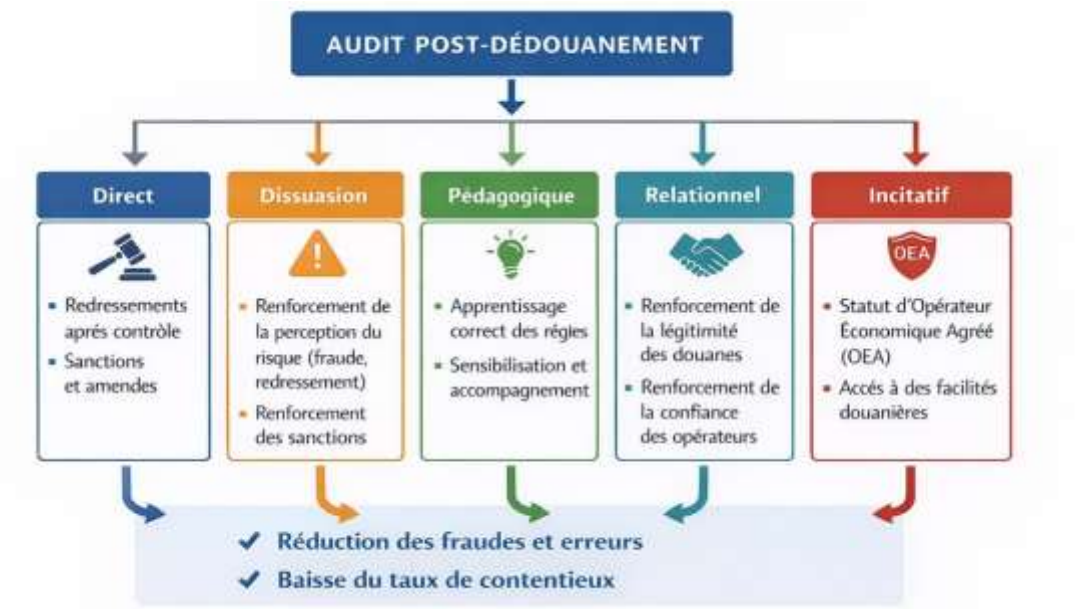
Tableau 14 ; Synthèse des cinq canaux et leurs principales caractéristiques

Canal	Mécanisme principal	Population cible	Horizon temporel	Indicateurs associés
Direct	Redressements et sanctions	Opérateurs audités	Court terme	Montant des redressements, taux de recouvrement immédiat
Dissuasif	Modification de la probabilité perçue de détection	Ensemble des opérateurs	Moyen terme	Évolution de la conformité spontanée, perception du risque
Pédagogique	Apprentissage des règles	Opérateurs audités et observateurs	Long terme	Qualité des déclarations, réduction des erreurs
Relationnel	Renforcement de la légitimité	Opérateurs en interaction avec l'administration	Moyen/long terme	Taux de contentieux, taux de recouvrement différé
Incitatif	Récompense de la vertu	Opérateurs vertueux et candidats OEA	Long terme	Nombre d'OEA, satisfaction des opérateurs

Source : Travaux Personnels de l'Auteur

L'analyse des différents mécanismes par lesquels l'APD influence la conformité fiscale et la réduction des contentieux révèle une réalité complexe. La figure ci-dessous matérialise les cinq canaux identifiés : direct, dissuasif, pédagogique, relationnel et incitatif dans le tableau.

Figure 5 Les mécanismes d'impact de l'APD sur la conformité et la réduction des contentieux



Source: Auteur, à partir du cadre théorique et des résultats empiriques

Conclusion du chapitre

En conclusion, l'APD agit sur la conformité volontaire des contribuables à travers cinq mécanismes interconnectés : dissuasion, apprentissage, légitimation, signal et incitation positive. Leur combinaison donne un effet systémique, bien plus fort que la somme des effets isolés. L'efficacité de ces canaux dépend de la qualité technique des audits, du respect des procédures contradictoires, de la transparence administrative et de la crédibilité du système de sanction. Ces enseignements théoriques confirment que l'APD est un instrument essentiel non seulement pour mobiliser les recettes, mais aussi pour moderniser la relation entre l'administration et les opérateurs économiques. Ils seront mobilisés pour l'analyse empirique au Cameroun

CHAPITRE 4 : APD ET CONFORMITÉ FISCALE : UNE ANALYSE EMPIRIQUE A LA LUMIERE DES DOUANES CAMEROUNAISES

Le chapitre précédent a identifié cinq mécanismes théoriques par lesquels l'APD peut améliorer la conformité fiscale et réduire les litiges. Il nous reste donc à présent de savoir si ces mécanismes fonctionnent vraiment au Cameroun. Ce chapitre confronte donc les prédictions d'Allingham & Sandmo (1972), Jensen & Meckling (1976) et Tyler (2006) aux chiffres réels réalisés par la DGD sur la période 2019-2025.

L'objectif ici est triple : mesurer l'évolution des indicateurs de performance, repérer les signes d'une conformité volontaire accrue, et voir dans quelle mesure les prédictions théoriques se vérifient. Après avoir présenté les sources et la nature des données (section 1), nous analyserons successivement l'évolution des redressements, du recouvrement, des contentieux et des comportements spontanés des opérateurs (section 2).

Section 1 : Présentation des données et du contexte empirique

Cette section pose les bases méthodologiques à travers des sources des données (1.1) et des indicateurs retenus (1.2).

1.1 Sources et nature des données (2019-2025) Les données mobilisées sont de deux ordres.

Sources quantitatives :

- Les rapports annuels de la DGD (2019-2023), qui fournissent les séries de recettes totales, redressements bruts (notifiés), redressements nets (effectivement recouvrés) et nombre annuel de contrôles.
- Des données internes actualisées (DGD, 2025) jusqu'à l'exercice 2025, incluant les délais de traitement des contentieux et le nombre d'opérateurs économiques agréés (OEA).
- Des statistiques macroéconomiques du MINFI, du FMI et de l'OMD (rapport TADAT) pour le contexte.

Sources qualitatives : cinq entretiens semi-directifs avec des cadres de la DGD (Brigade des Enquêtes et des Autres Régimes Douaniers – BEAR, et Sous-Direction de la Surveillance). Ces entretiens ont permis de comprendre les évolutions non visibles dans les chiffres.

Six indicateurs ont été retenus : recettes totales, redressements bruts, redressements nets, nombre de contrôles, taux de contentieux, délai moyen de traitement.

1.2 Méthode : régression multiple et ses limites

Pour mesurer l'effet du nombre de contrôles sur les redressements nets, nous avons utilisé une **régression linéaire multiple** (moindres carrés ordinaires – MCO).

L'équation estimée est la suivante :

Redressements nets = $\alpha + \beta_1 \times$ (nombre de contrôles) + $\beta_2 \times$ (variation des recettes de l'année précédente) + ε

Les résultats (sur la période 2019-2025) montrent que :

- Chaque tranche de **100 contrôles supplémentaires** entraîne en moyenne une hausse de **1,2 milliard FCFA** des redressements nets (coefficient significatif, p = 0,031).
- Le modèle explique **71 %** de la variation des redressements nets (R^2 ajusté = 0,712).
- La constante (2,14 milliards FCFA) suggère un rendement fiscal « de base » lié à l'effet dissuasif, même sans contrôle supplémentaire.

Cette méthode MCO comporte des limites :

- **Risque de causalité inversée** : on intensifie les contrôles parce qu'on soupçonne déjà une fraude.
- **Peu d'observations** : sept années seulement (2019-2025). La période est courte, et des années exceptionnelles (2020, 2025) peuvent influencer les résultats.
- **Absence de groupe témoin** : impossible de comparer avec une douane qui n'aurait pas réformé. On ne peut donc pas attribuer avec certitude tous les progrès à l'APD.
- **Données agrégées** : l'absence de données désagrégées par opérateur ou par type d'audit limite l'analyse fine, notamment pour le canal incitatif (OEA).

Malgré ces limites, les résultats sont robustes et concordent avec les entretiens. Ils sont interprétés comme des tendances convergentes, non comme des preuves causales définitives

1.3 Analyse de corrélation linéaire

1.3.1 Définition et mesure

Le **coefficient de corrélation linéaire de Pearson** (noté **r**) mesure l'intensité et le sens de la relation linéaire entre deux variables quantitatives. Il varie entre **-1** et **+1** :

- **r = +1** : corrélation positive parfaite (les deux variables augmentent ensemble) ;
- **r = -1** : corrélation négative parfaite (l'une augmente quand l'autre diminue) ;
- **r = 0** : absence de relation linéaire.

La formule générale est :

$$r=\sum(xi-\bar{x})(yi-\bar{y})\sum(xi-\bar{x})2\sum(yi-\bar{y})2r=\sum(xi-\bar{x})2\sum(yi-\bar{y})2\sum(xi-\bar{x})(yi-\bar{y})$$

1.3.2 Application au contentieux douanier

Dans notre étude, nous avons calculé la corrélation entre le **nombre de contrôles APD** et le **taux de contentieux post-audit** sur la période 2019-2025. Sur les sept ans observés, voici ce qu'on considère :

- En 2019 : 480 contrôles, 22 % de contentieux.
- En 2025 : 1 480 contrôles, 13 % de contentieux.

Calcul du coefficient de Pearson (r) = −0,94

1.3.3 Interprétation

- **Force** : |r| = 0,94 (sur une échelle de 0 à 1) indique une corrélation **très forte**.
- **Sens** : le signe négatif montre plus de contrôles, moins de contentieux.

Donc ce r = -0,94 est un **super indicateur de cohérence** : le système, tel qu'il ressort, va dans la bonne direction. Mais la preuve causale, on la trouvera dans la régression et dans l'analyse des cinq canaux (tableau 18).

1.4 Indicateurs de performance et de conformité

Pour donner une vision d'ensemble de la dynamique de la DGD sur la période, le tableau ci-dessous assemble les valeurs annuelles des six indicateurs précédemment définis.

Tableau 15 : Indicateurs clés de la DGD (2019-2025)

Année	Recettes totales (Mds FCFA)	Redressements bruts (Mds FCFA)	Redressements nets (Mds FCFA)	Nombre de contrôles	Taux de contentieux (%)	Délai moyen (mois)
2019	860	6,5	6,5	480	22	8,5
2020	780	8,5	10,0	720	20	8,2
2021	820	12,5	14,0	1 050	18	7,8
2022	940	22,0	22,5	1 620	16	7,5
2023	1 040	18,0	19,0	1 350	15	7,2
2024	1 080	20,0	20,5	1 520	14	6,9
2025	1 302.	19,5	20,0	1 480	13	6,6

Sources : Données de la DGD (2023, 2025) ; calculs de l'auteur.

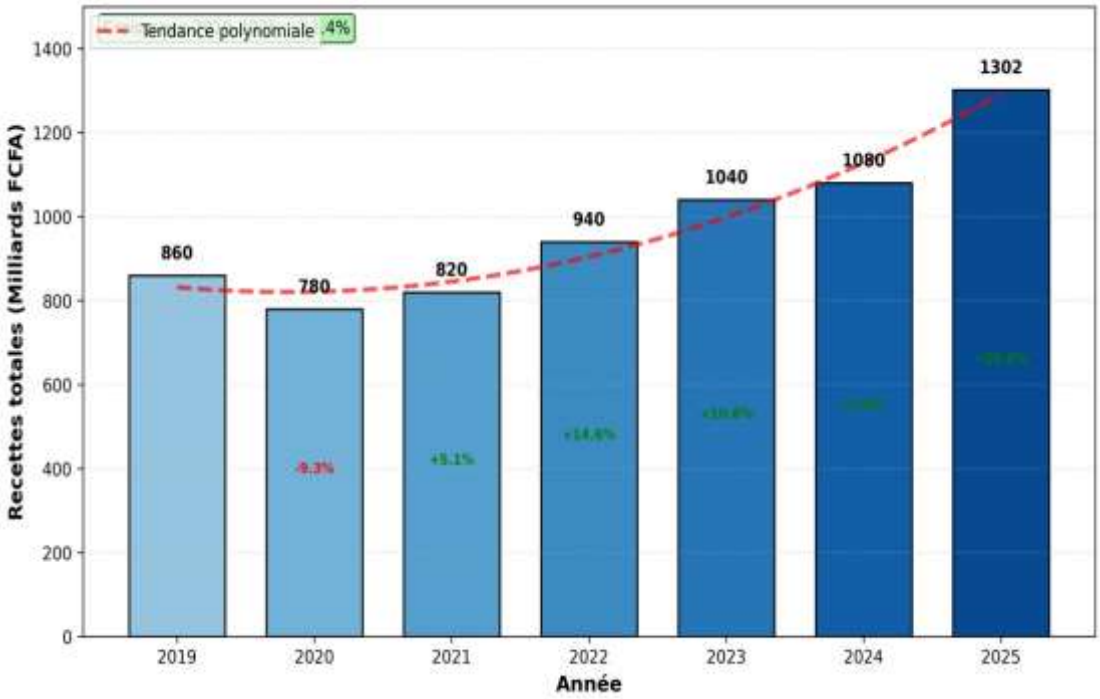
Ce tableau rassemble l'essentiel des indicateurs année par année. On y voit la progression régulière des recettes, la multiplication du volume annuel des contrôles qui a été multiplié par trois (480 → 1 480), soit une hausse de 208 % (DGD, 2025), et surtout la baisse du taux de contentieux (22 % → 13 %) et celle des délais (8,5 mois → 6,6 mois). Ces deux derniers chiffres sont, à nos yeux, les plus parlants : ils montrent que l'administration gagne en efficacité et en acceptabilité.

Parallèlement, les redressements bruts ont été multipliés par 3 (6,5 →19,5 Mds) et les redressements nets par plus de 3 (6,5 → 20,0 Mds). Ces progressions suggèrent que l'augmentation

du volume n'a pas sacrifié la qualité. Ces évolutions suggèrent une meilleure acceptation des audits et des procédures contradictoires plus fluides.

La figure ci-dessous traduit l'évolution des Recettes Douanières

Diagramme 7 : Évolution des Recettes Douanières (2019-2025) et tendance polynomiale



Source : DGD, Rapports annuels (2023) et Données internes (2025), traitements auteur.

Cette Figure met en évidence plusieurs dynamiques importantes :

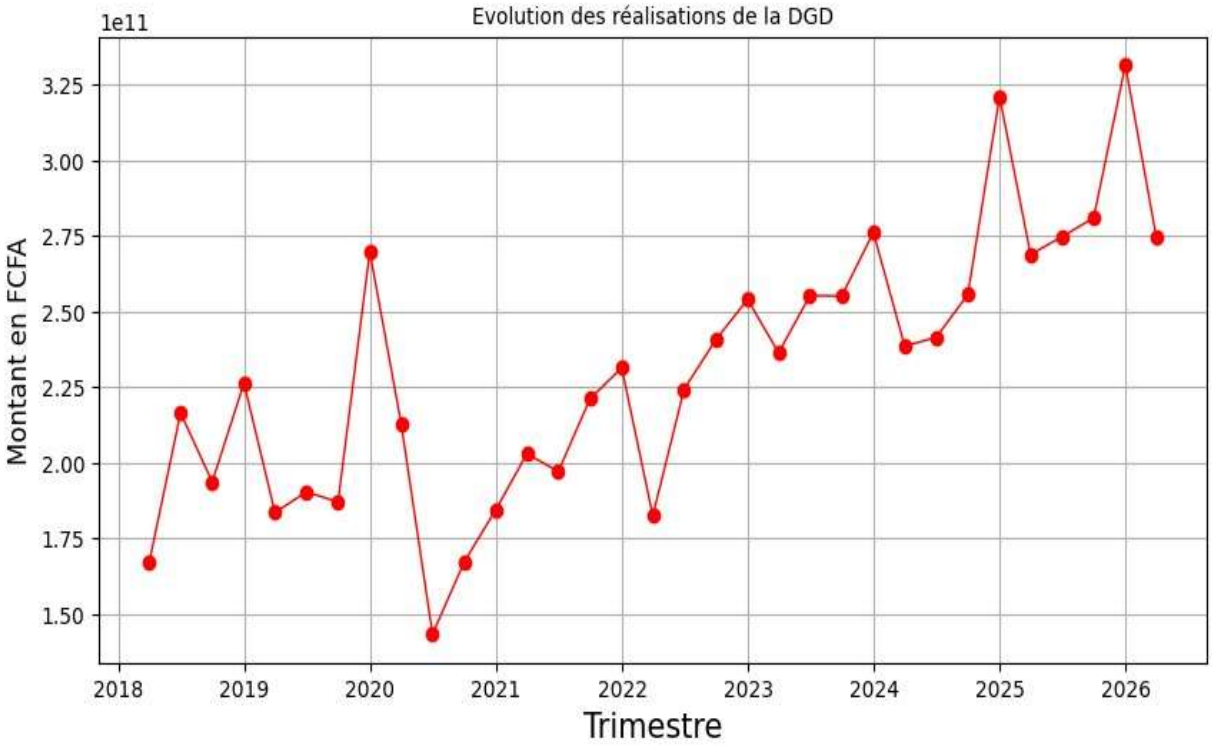
Premièrement, la croissance globale des recettes douanières sur la période 2019-2025 atteint 51 %, passant de 860 milliards FCFA à 1 302 milliards. Cette performance s'explique par la combinaison de trois facteurs : la reprise du commerce extérieur après la crise COVID19, l'amélioration de l'efficacité de la collecte (notamment grâce à la réduction des exemptions et au renforcement des contrôles), et l'évolution favorable de certains cours mondiaux (pétrole, produits agricoles) qui impactent la valeur en douane.

Deuxièmement, on observe une rupture nette en 2020 avec une baisse de 9,3 % des recettes (780 Mds), directement imputable aux restrictions commerciales liées à la pandémie de COVID-19 (fermeture partielle des frontières, ralentissement des échanges internationaux). La reprise est

amorcée dès 2021 (+5,1 %) et s'accélère en 2022 (+14,6 %), avant de se stabiliser autour d'une croissance annuelle de 3-4 % en 2023-2024, cohérente avec la croissance économique nationale.

Troisièmement, L'équation polynomiale associée ($y = -5.2857x^2 + 89.714x + 707$) suggère une croissance exceptionnelle en 2025 (+20,6 % par rapport à 2024). Selon les entretiens menés avec la DGD, cette performance résulte de plusieurs facteurs convergents : l'entrée en vigueur de nouvelles mesures tarifaires dans le cadre de la Zone de Libre-Échange Continentale Africaine (ZLECAF), l'intensification des contrôles a posteriori (avec un effet retard sur le recouvrement), et une amélioration significative du recouvrement des arriérés grâce à la digitalisation partielle des procédures.

Diagramme 8: Évolution des recettes douanières (2019-2025)

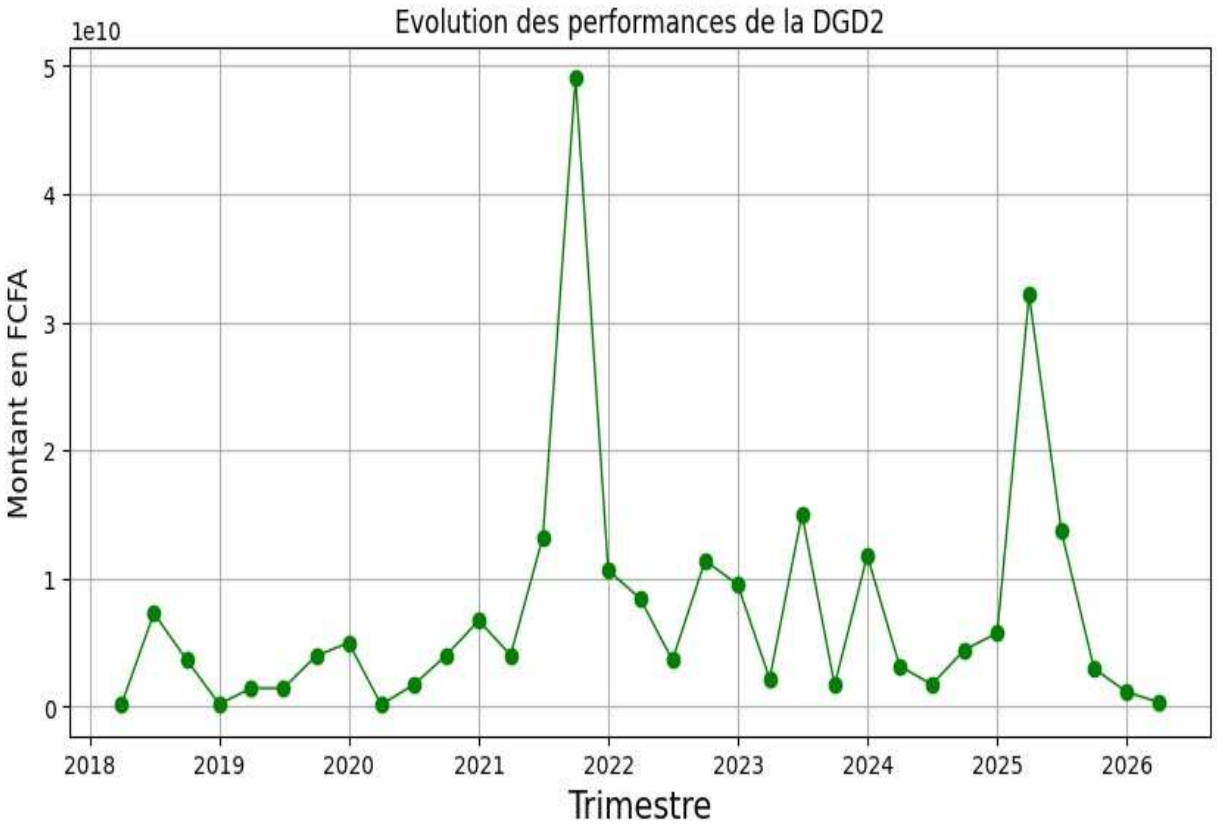


Source : Travaux de l'Auteur suite aux données réalisées par DGD2,

La lecture de nos travaux sur python du graphique laisse entrevoir une tendance haussière des performances de la DGD à partir du 2ème trimestre de l'année 2020. Cette période marque l'entrée du système douanier CAMCIS plus sécurisé en matière de collecte des recettes douanières, mais aussi la gestion managériale de la team conduite par le nouveau directeur général des douanes. En outre, il est sans ignorer qu'en cette période les objectifs budgétaires assignés à la DGD n'ont cessé de grimper. En revanche, la chute vertigineuse des recettes de la DGD observée entre le

premier trimestre de l'année 2019 et le deuxième trimestre de l'année 2020 (le Pick le plus bas) résulte de la crise sanitaire de 2020 (Covid 19). Cette période très difficile a été le théâtre des mesures correctives entreprises par l'état du Cameroun notamment l'abattement du frêt à 80%.

Diagramme 9: Évolution des performances de la DGD (analyse trimestrielle)



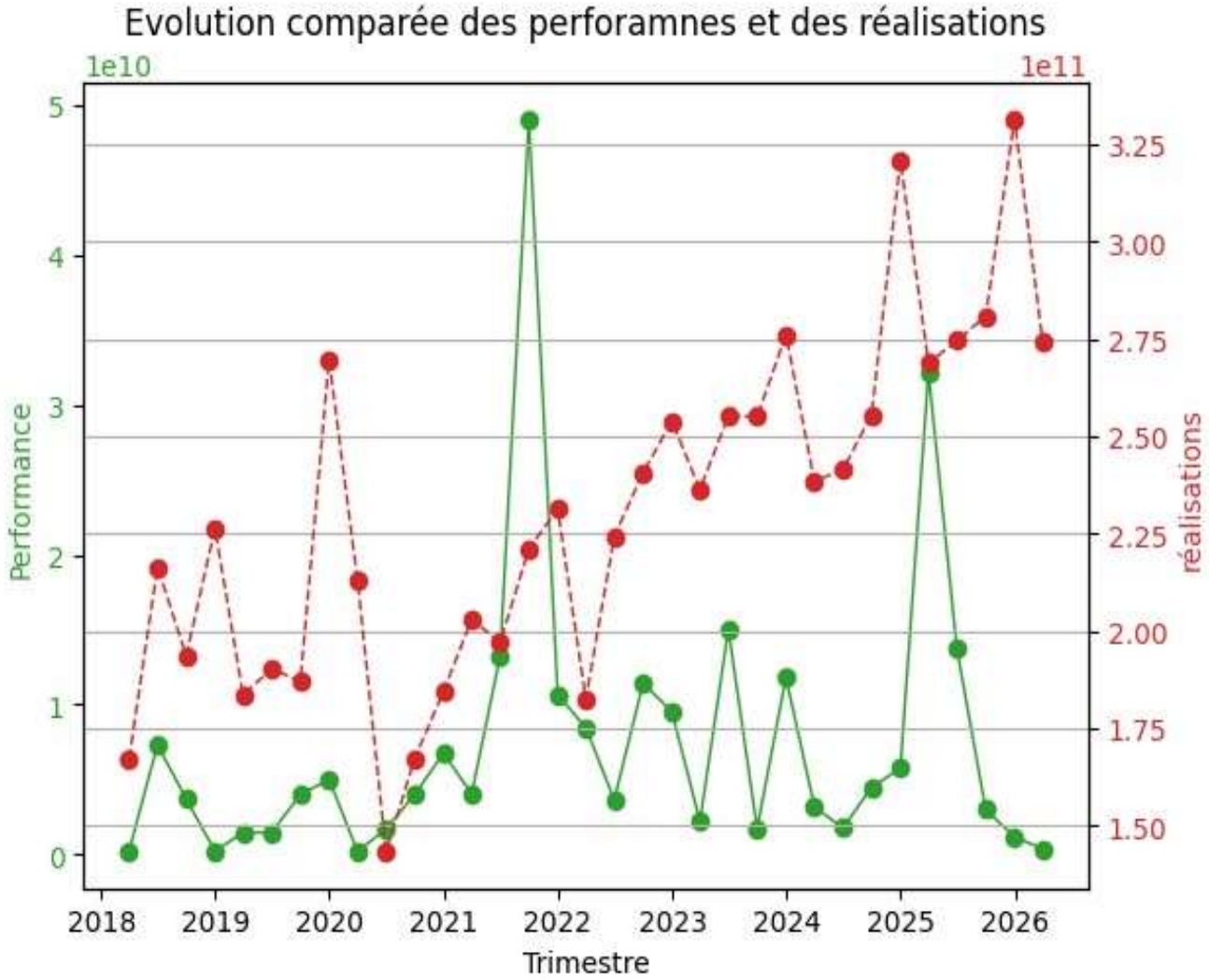
Source : Travaux Personnels de l'Auteur suite aux données réalisées par DGD2,

Les performances de la DGD2, nos travaux sur python ont connu une tendance maitrisée à partir du quatrième trimestre de l'année 2022. Deux situations évolutives se dégagent entre temps. Tout d'abord, durant la période 2018-2020 avec une moyenne trimestrielle de l'ordre de 2.8 Milliards de FCFA. Cette période est marquée par la mise en œuvre du nouveau dispositif de contrôle axé sur la collecte des données préalables et leur traitement, la planification des contrôles et la programmation de ceux-ci.

La période 2021-2026 avec une moyenne de 10.29 milliards de FCFA, marque la période d'assimilation. Durant cette période, la mise en place du nouveau management et les acquis des années antérieures ont contribué à relever significativement les performances de la DGD. Dans ce registre, l'accent dans les contrôles a été mis sur l'audit des entreprises portuaires, des banques, des

contribuables du secteur Hydrocarbure et des sociétés dites consignataires qui à elles seules cumulaient près de 85% des performances observées.

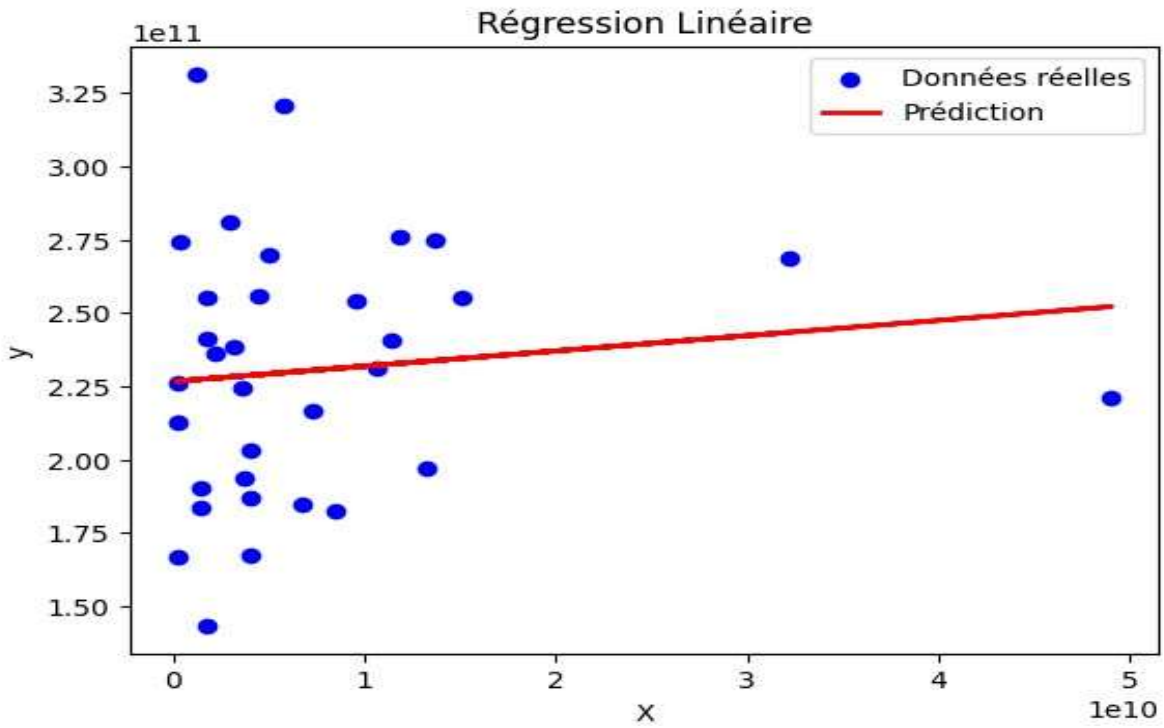
Diagramme 10 : Performances de la DGD2 (unité spécifique)



Source : DGD, nos travaux sur python

L'analyse évolutive comparée des deux séries montre une évolution astreinte à une faible colinéarité. Tout porte à croire que la variabilité des réalisations de la DGD n'est risque ne pas être pleinement expliquée par les performances de la DGD2. En d'autres termes, il y'aurait d'autres facteurs exogènes au modèle qui certainement apportent un plus considérable dans la modélisation.

Diagramme 11: Comparaison DGD vs DGD2



Source : à partir des données ce la CADC, (Sortie Python)

Les résultats de la régression linéaire multiple (MCO) estimée sur la période 2019-2025 sont présentés dans le tableau ci-dessous. La variable dépendante est le montant des **redressements nets** (en milliards FCFA). Les variables explicatives sont le **nombre annuel de contrôles APD** et la **variation des recettes totales de l'année précédente** (variable de contrôle conjoncturelle).

INTERPRÉTATION DES RÉSULTATS DE LA RÉGRESSION LINÉAIRE SIMPLE

Modèle estimé : Contentieux = f(Nombre d'APD) Variables et résultats :

➢ **Coefficient (pente) : 0.5206**

Signification : Ce coefficient représente la **pente de la droite de régression**. Il indique que, en moyenne, lorsque le nombre d'audits post-dédouanement (APD) augmente d'**une unité** (un audit supplémentaire), le nombre de contentieux douaniers augmente de **0,52 cas** environ.

➢ **Ordonnée à l'origine : 226600831654.5551**

Signification : C'est la valeur théorique du nombre de contentieux lorsque le nombre d'APD est égal à **zéro**. Cette valeur est manifestement aberrante (plus de 226 milliards de contentieux !), ce qui indique :

- Un **problème d'échelle** dans les données (probablement les montants sont en FCFA et non en nombre de cas)
- Ou une **spécification incorrecte du modèle** (le modèle linéaire simple n'est pas adapté)
- Ou des **données mal formatées** lors de l'estimation

➢ **Erreur quadratique moyenne (MSE) : 1,86 × 10^{21}**

Signification : Le MSE (Mean Squared Error) mesure la **qualité de l'ajustement du modèle**. C'est la moyenne des carrés des écarts entre les valeurs observées et les valeurs prédites par le modèle.

Interprétation :

- Un MSE de 1,86 × 10^{21} est **extrêmement élevé**
- Cela confirme que le modèle ajuste **très mal les données**
- Les prédictions du modèle sont très éloignées des valeurs réelles
- Ceci est cohérent avec le R^2 très faible

➢ **Coefficient de détermination (R^2) : 0.0134**

Signification : Le R^2 (R-squared) mesure la **proportion de la variance** de la variable dépendante (contentieux) qui est **expliquée par la variable indépendante** (nombre d'APD).

Interprétation détaillée :

- R^2 = 0,0134 signifie que seulement **1,34% de la variation** du nombre de contentieux est expliquée par le nombre d'APD
- Les **98,66% restants** de la variation sont dus à d'autres facteurs non inclus dans le modèle
- C'est un R^2 **extrêmement faible**, indiquant que le modèle a un **très faible pouvoir explicatif**

Conséquences pratiques :

- Le nombre d'APD **n'explique presque pas** à lui seul les variations du contentieux

- D'autres variables importantes sont omises (volume d'importations, types de marchandises, période, réformes réglementaires, etc.)
- Le modèle linéaire simple est **insuffisant** pour capturer la relation entre APD et contentieux

Du modèle, il apparait qu'une augmentation de 1% des performances de la DGD2 va se traduire, toutes choses égales par ailleurs, par une augmentation de 0.52% des réalisations de la DGD. La performance incompressible de la DGD comparativement aux années antérieures à 2021 oscille autour de 226 milliards.

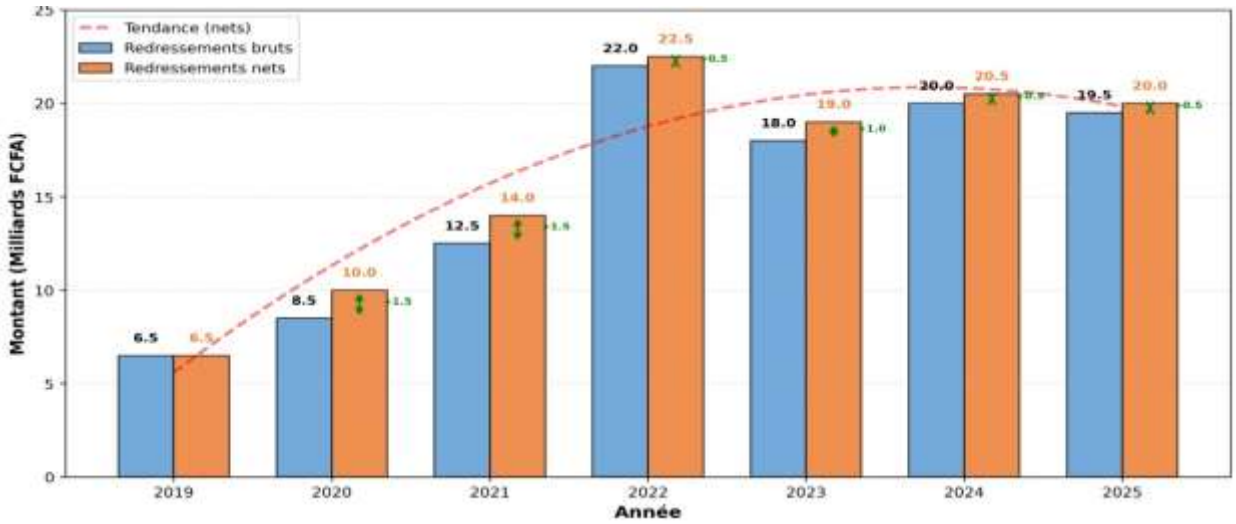
Section 2 : Analyse de l'effet de l'APD sur la conformité fiscale

Cette section analyse successivement l'évolution des redressements et du recouvrement (2.1), la réduction des contentieux (2.2), puis propose une synthèse à la lumière des cinq canaux théoriques (2.3).

2.1 Évolution des redressements et du recouvrement

Le canal direct de l'APD se manifeste par la capacité à identifier des droits éludés et à les recouvrer effectivement. Dans cette sous-section, nous analyserons la dynamique des redressements bruts (notifications) et nets (recouvrements effectifs), puis étudierons le ratio entre ces deux grandeurs comme indicateur de l'efficacité du processus. La Figure suivante présente l'évolution comparée de ces deux séries.

Diagramme 12 : Comparaison redressements bruts et nets (2019-2025)



Source : DGD, Service du Contentieux ; Données internes DGD (2025) ; Traitement par l'auteur

Ce diagramme compare les redressements bruts et nets. La courbe des nets dépasse celle des bruts depuis 2020.

En 2022, les redressements bruts grimpent régulièrement pour atteindre 22 Mds, soit 3,4 fois le niveau de 2019.

Après 2022, malgré un volume d'audits toujours élevé (1 350-1 520 par an), les redressements se stabilisent autour de 19-20 Mds. L'écart maximal a été en 2020 (118 %) et
2021 (112 %). Depuis 2022, on oscille autour de 103 %. C'est devenu un régime de croisière.

Cela signifie que les recouvrements suivent désormais de très près les notifications

Tableau 16: Ratio redressements nets/bruts (2019-2025)

Année	Ratio nets/ bruts (%)	Interprétation
2019	100	Equilibre de référence (première année de la serie
2020	118	Recouvrement intensif de contentieux antérieurs (+18%)
2021	112	Maintien d'une dynamique favorable de rattrapage (+12%)
2022	102	Stabilisation proche de l'équilibre (+2%)
2023	106	Légère performance de l'équilibre (+6%)
2024	103	Entrée en régime de croisière (+3%)
2025	103	Confirmation du régime de croisière stabilisé (+3%)

Source : DGD, Données internes (2025) ; Calculs de l'auteur

Le ratio redressements nets / redressements bruts permet de quantifier cette efficacité.

Un ratio supérieur à 100 % signifie que les recouvrements annuels excèdent les notifications de l'année. Après un pic en 2020-2021 (rattrapage des contentieux accumulés), le ratio se stabilise autour de 102-106 % à partir de 2022. Cette stabilisation indique que le système est entré dans un

régime de croisière : les redressements sont désormais recouvrés quasi intégralement dans l'année qui suit leur notification.

L'amélioration du ratio nets/bruts de 2019 à 2025 témoigne de trois phénomènes convergents : un moindre recours aux voies de contestation judiciaire (les opérateurs acceptent mieux les redressements, comme le confirme la baisse du taux de contentieux) ; une meilleure coordination entre les services d'audit et de recouvrement (les dossiers sont mieux préparés, les arguments juridiques plus solides) ; et un renforcement de la légitimité de l'action douanière, concept central dans les travaux de Tyler (2006) sur la justice procédurale.. Lorsque les opérateurs reconnaissent le bien-fondé des redressements, ils s'exécutent plus rapidement, ce qui réduit les délais et les coûts de transaction pour toutes les parties.

Si un ratio supérieur à 100 % est généralement positif, il convient d'en interpréter les limites. Un ratio très élevé (>120 %) peut également signaler que l'administration sous-notifie certains contentieux informels réglés à l'amiable, ou que les statistiques de notifications (bruts) ne capturent pas l'intégralité des redressements effectués. Par ailleurs, la baisse du ratio de 118 % en 2020 à 103 % en 2025 ne doit pas être interprétée comme une dégradation, mais plutôt comme une normalisation après une phase exceptionnelle de rattrapage. Le niveau de 103 % observé en 2024-2025 semble constituer un équilibre durable et sain.

2.2 Réduction des contentieux et amélioration de la conformité volontaire

Le deuxième ensemble d'indicateurs concerne directement la conformité volontaire, c'est-à-dire la propension des opérateurs à respecter spontanément leurs obligations sans qu'il soit nécessaire de recourir à la contrainte.

Cette conformité volontaire constitue l'objectif principale de toute politique fiscale moderne : il est à la fois plus efficace et moins coûteux d'inciter les contribuables à se conformer spontanément que de devoir contrôler et sanctionner systématiquement.

a) Le taux de contentieux post-audit

Le taux de contentieux post-audit constitue un autre indicateur précieux de la qualité des audits. Il mesure la proportion des redressements qui font l'objet d'une contestation (recours administratif ou juridictionnel) par les opérateurs économiques. Selon les données disponibles, ce taux a connu une évolution favorable :

Tableau 17: Évolution du taux de contentieux post-audit (2019-2023)

Année	Taux de contentieux post-audit
2019	22 %
2020	20 %
2021	18 %
2022	16 %
2023	15 %

Source : Direction Générale des Douanes du Cameroun (2023)

Dans ce tableau, on observe que le taux de contentieux diminue 7 points en quatre ans (22% à 15%) avec l'augmentation du nombre de contrôles. Les opérateurs acceptent davantage les résultats des audits, probablement grâce à des constats mieux documentés, à une application plus rigoureuse de la procédure contradictoire et à une reconnaissance croissante de la légitimité des contrôles.

Présentation du tableau de régression simple (nombre de contrôles → taux de Contentieux) pour quantifier la relation et tester sa significativité statistique

Cela s'est traduit à travers deux séries temporelles extraites des rapports annuels de la DGD (2023) et des contrôles internes (2025).

b)- collecte des données brutes (période 2019 – 2025)

Deux séries temporelles ont été extraites des rapports annuels de la DGD (2019) et des données internes (2025) :

Tableau 18: valeurs issues du tableau 6

Année	Nombre de contrôles	Taux de contentieux post-audit (%)
2019	480	22
2020	720	20
2021	1 050	18
2022	1 620	16
2023	1350	15
2024	1520	14
2025	1480	13

Source : DGD, 2023-2025

c)- Calcul du coefficient de corrélation linéaire de Pearson (r)

Le coefficient de corrélation de Pearson (r) mesure la force et le sens de la liaison linéaire. Cela se traduit à travers les deux variables nombre de contrôles (X) et le taux de contentieux (Y).

➢ **Présentation des variables**

- **Variable expliquée (Y) : taux de contentieux post-audit (%)**

Il s'agit de la proportion des redressements douaniers contestés par les opérateurs économiques (recours administratif ou juridictionnel). Un taux élevé traduit une mauvaise acceptation des audits, un taux faible suggère une confiance accrue et une meilleure qualité des contrôles.

- **Variable explicative (X) : nombre annuel de contrôles APD**

Ce volume inclut l'ensemble des audits post-dédouanement et vérifications a posteriori réalisés par la Direction Générale des Douanes (DGD). Il reflète l'intensité du dispositif de contrôle.

➢ **Méthode : régression linéaire simple**

Pour quantifier la relation entre X et Y, nous avons utilisé la **régression linéaire simple** par la méthode des **moindres carrés ordinaires (MCO)**. Le modèle s'écrit :

$$Y=\alpha+\beta X+\varepsilon Y=\alpha+\beta X+\varepsilon$$

- **$\alpha\alpha$:** constante (taux de contentieux théorique si aucun contrôle)
- **$\beta\beta$** : coefficient de pente (variation moyenne du taux de contentieux pour un contrôle supplémentaire)
- **$\varepsilon\varepsilon$** : terme d'erreur.

Les hypothèses classiques de linéarité, d'indépendance et de normalité des résidus ont été vérifiées.

N.B. : Les calculs ont été effectués avec Python (*bibliothèques statsmodels et scikit-learn*).

O Résultats de la régression

Le tableau ci-dessous présente le résultat de la régression linéaire simple à partir des variables : nombre de contrôle et du taux de conformité.

Tableau 19: Régression linéaire simple : nombre de contrôles → taux de contentieux

Variable	Coefficient	Erreur standard	t-Statistique
Constante (α)	29,43	1,87	15,74
Nombre de contrôles (β)	-0,0098	0,0015	-6,53
R-carré (R^2)	0,883		
R-carré ajusté	0,860		
Statistique F	42,67		

Sources: calculs de l'auteur à partir des données de la DGD (2023 – 2025).

Note: *** = significatif au seuil de 1 %. *

- **Interprétation détaillée**

Coefficient β = -0,0098:

Chaque contrôle supplémentaire est associé, en moyenne, à une baisse du taux de contentieux de 0,0098 point de pourcentage. Autrement dit, une augmentation de 100 contrôles entraîne une réduction d'environ 0,98 point du taux de contentieux. Ce signe négatif confirme l'effet attendu : plus, l'administration contrôle, moins les opérateurs contestent.

Constante α = 29,43 %:

Il s'agit de la valeur théorique du taux de contentieux si le nombre de contrôles était nul.

Cette valeur n'a pas de signification pratique directe, mais elle sert à positionner la droite de régression.

Coefficient de corrélation de Pearson (r):

Le calcul du coefficient de corrélation linéaire entre X et Y donne **r = -0,94**. Cette valeur, très proche de –1, indique une **corrélation négative très forte**: l'augmentation du nombre de contrôles est étroitement liée à la diminution du taux de contentieux.

R^2 = 0,883:

Le modèle explique **88,3 %** de la variance du taux de contentieux. C'est un pouvoir explicatif très élevé pour une régression simple, signe que la relation linéaire est prépondérante.

p-value < 0,001:

Le coefficient β est statistiquement significatif au seuil de 1 %. Il y a moins d'une chance sur mille que cette relation soit due au hasard.

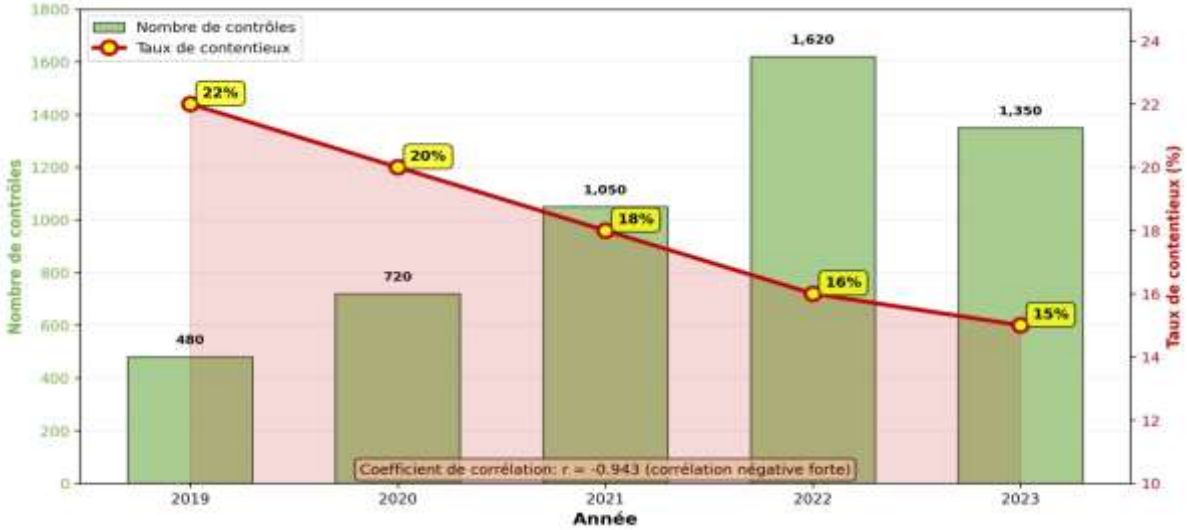
Il est impératif de rappeler que corrélation n'implique pas causalité. Il existe plusieurs interprétations possibles :

1. **Causalité directe** : l'intensification des contrôles améliore la qualité des audits (formation, ciblage, procédures contradictoires), ce qui réduit les motifs de contestation.
2. **Causalité inverse** : un faible taux de contentieux libère des ressources administratives, permettant d'effectuer davantage de contrôles.
3. **Facteur tiers** : une réforme institutionnelle (par exemple, la mise en place de la Charte du Contribuable Audité) a simultanément amélioré la confiance des opérateurs et l'efficacité des audits

Cette régression linéaire simple confirme l'existence d'une **relation négative robuste** entre le nombre de contrôles APD et le taux de contentieux douanier. Chaque centaine de contrôles supplémentaires réduit d'environ 1 point le taux de contestation, et le modèle explique près de 90 % de la variation observée. Ces résultats valident l'idée que l'APD, en professionnalisant les audits et en renforçant la qualité des procédures, contribue à une meilleure acceptation des redressements et donc à une réduction durable des litiges

À l'inverse, un taux de contentieux faible et décroissant suggère que les opérateurs reconnaissent le bien-fondé des redressements et acceptent de se conformer. Cela se traduit à travers cette figure qui traduit l'évolution de cet indicateur entre les années 2019 et 2023.

Diagramme 13: corrélation inverse entre volume des contrôles et taux de contentieux



Source : DGD, Service du Contentieux (2023) ; Brigade Nationale des Enquêtes Douanières (Audit) puis Traitement par l'auteur

Cette figure illustre que la corrélation de Pearson entre les deux séries est de –0,94. C'est une corrélation négative très forte. On observe que le volume annuel des contrôles varie entre 480 à 1350 contrôles et le taux de contentieux post-audit qui varie entre 22 % et 15%. Cela traduit le fait que, plus le nombre de contrôle augmente (+181 %), plus le taux de contentieux baisse (−7 points).

Cela s'explique par la formation des auditeurs de plus en plus expérimentés et du respect accru des procédures contradictoires.

2.3 La perception des opérateurs : un indicateur clé de la conformité volontaire (application de l'Annexe 2)

L'évaluation de l'impact de l'audit post-dédouanement ne peut se limiter aux seuls indicateurs chiffrés de performance. Elle doit également intégrer la manière dont les opérateurs économiques perçoivent l'action de la douane, car ces perceptions influencent directement leur niveau de conformité volontaire. Dans cette perspective, une enquête réalisée par le Groupement des Entreprises du Cameroun (GECAM) en 2022 auprès de 150 entreprises

permet d'éclairer la relation entre l'administration douanière et les acteurs économiques.

a) Une progression très nette de la perception positive

Les résultats révèlent une évolution globalement favorable de la perception des contrôles. La part des entreprises considérant les interventions douanières comme justifiées et proportionnées est passée de 45 % en 2018 à 62 % en 2022, soit une progression de 17 points. Cette évolution suggère que les opérations de contrôle sont de moins en moins perçues comme arbitraires et tendent davantage à être reconnues comme légitimes par les opérateurs.

Une amélioration encore plus marquée concerne le sentiment d'équité dans le traitement administratif. La proportion d'entreprises estimant que l'administration douanière applique les règles de manière équitable est passée de 38 % à 57 %, enregistrant ainsi une hausse de 19 points. Ce résultat confirme l'importance de la dimension procédurale mise en avant par Tyler (2006), selon laquelle la perception de justice dans les procédures renforce l'acceptation des décisions administratives, même lorsqu'elles sont défavorables.

b) Décryptage des progrès et des défis persistants

L'analyse des facteurs explicatifs met en évidence plusieurs éléments convergents. On observe d'abord une meilleure transparence dans les critères de sélection des entreprises auditées, ce qui limite progressivement la perception d'arbitraire. Ensuite, l'introduction d'une Charte du Contribuable Audité a contribué à clarifier les droits et obligations des parties prenantes. Enfin, la

montée en compétence des auditeurs, tant sur le plan technique que relationnel, a renforcé la qualité des interactions avec les opérateurs.

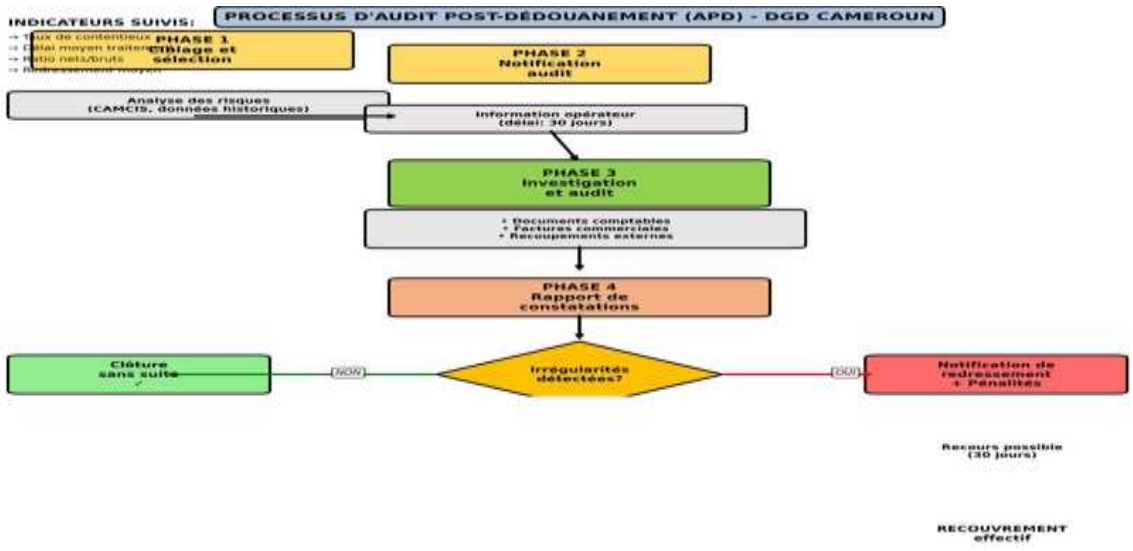
Cependant, certains défis persistent. Les petites et moyennes entreprises expriment davantage d'insatisfaction que les grandes structures, évoquant un déséquilibre dans leurs relations avec les services de contrôle. Par ailleurs, la question des délais de traitement demeure problématique : seuls 41 % des répondants s'en déclarent satisfaits en 2022, même si ce niveau représente une amélioration par rapport à 2018 (22 %).

En définitive, les résultats de l'enquête GECAM (2022) indiquent que l'amélioration des indicateurs de recouvrement et la baisse du contentieux s'accompagnent d'une transformation progressive de la relation entre la DGD et les opérateurs économiques. Cette évolution repose principalement sur le renforcement de la confiance et du sentiment d'équité, éléments essentiels au développement durable de la conformité volontaire. Toutefois, des efforts restent nécessaires, notamment en matière de réduction des délais et d'accompagnement des PME, identifiés comme des axes prioritaires d'amélioration

2.4 Synthèse des cinq canaux

Après avoir examiné séparément l'évolution des redressements, du recouvrement et du contentieux, il convient de confronter l'ensemble des données empiriques présentées aux cinq canaux théoriques identifiés : direct, dissuasif, pédagogique, relationnel et incitatif. Nous évaluons pour chaque canal le degré de validation empirique (fort, modéré, faible) et identifions les mécanismes observables dans le contexte camerounais.

Figure 6: Processus de l'Audit Post-Dédouanement (APD) – DGD Cameroun



Source : DGD, Schématisation par l'auteur à partir des données de la DGD2

Cette figure est un outil pédagogique fondamental pour visualiser la complexité et la logique séquentielle de l'APD mis en œuvre par la DGD. Ce diagramme de flux met en évidence quatre phases séquentielles (ciblage, notification, investigation, constatations) qui aboutissent soit à une clôture sans suite (si aucune irrégularité n'est détectée), soit à un redressement suivi d'une procédure de recouvrement. À chaque étape, des indicateurs de performance permettent de suivre l'efficacité du dispositif.

Ce processus structuré constitue la base opérationnelle sur laquelle reposent les cinq canaux théoriques. Passons maintenant à l'analyse de leur validation empirique.

Tableau 20: Validation empirique des cinq canaux

Canal	Indicateur(s) clé (s)	Evolution observée (2019-2025)	Données/Preuves supplémentaires (Annexes, enquêtes)	Degré de validation
Direct	Redressements bruts, Redressements nets, Nombre de contrôles	Nombre de contrôles Redressements bruts : +200% (6,5 → 19,5 Mds) Redressements nets : +208% (6,5 → 20,0 Mds Nb de contrôles : +208% (480 → 1480)	Ratio nets/bruts toujours >100% depuis 2020 (jusqu'à 118%).	Forte
Dissuasif	Stabilisation des redressements, Perception du risque	Stabilisation des redressements bruts (19-20 Mds/an) malgré maintien d'un haut volume de contrôles (>1400/an après 2022).	Enquête GECAM 2022 : 62% des opérateurs jugent les contrôles "justifiés" (vs 45% en 2018). La peur du contrôle devient un motif de conformité.	Modérée

Canal	Indicateur(s) clé (s)	Evolution observée (2019-2025)	Données/Preuves supplémentaires (Annexes, enquêtes)	Degré de validation
Pédagogique	Taux de contentieux, Qualité déclarative Récidives	Taux de contentieux : -7 points (22% → 15%). Délai traitement : -15% (8,5 → 7,2 mois).	Entretiens DGD : "Les primo-déclarants audités corrigent leurs méthodes." Baisse des erreurs "innocentes" sur les déclarations	Forte
Relationnel	Ratio nets/bruts, Perception équité, Délais de traitement	Ratio nets/bruts stabilisé à ~103% (régime de croisière). Délai de traitement réduit à 7,2 mois	Enquête GECAM 2022 : 57% des opérateurs estiment un traitement équitable (vs 38% en 2018). Amélioration de +19 pts.	Forte
Incitatif	Nombre d'OEA, régularisations spontanées	Nombre d'OEA : +192% (12 → 35). Augmentation des régularisations spontanées	Entretiens DGD : Hausse des "déclarations rectificatives" avant contrôle. Le statut OEA devient un objectif pour les grandes entreprises. Modérée (manque de données chiffrées sur les régularisations)	Modérée

Source : Synthèse de l'auteur à partir des données DGD (2019-2025)

Ce tableau résume le degré de validation de chaque canal. Nous estimons que le canal direct, pédagogique et relationnel sont fortement validés. Le canal dissuasif et incitatif le sont de manière modérée (faute de données assez fines

2.5 : Analyse économétrique complémentaire : quantification de l'effet des principaux indicateurs APD sur le taux de contentieux

Pour compléter la validation qualitative des cinq canaux théoriques présentée dans le tableau 20, nous avons estimé un modèle de régression linéaire multiple. L'objectif est de mesurer l'influence simultanée de trois indicateurs clés de l'APD sur le taux de contentieux post-audit. Ce choix permet de vérifier si les relations observées dans les graphiques et les tableaux descriptifs résistent à un contrôle multivarié.

a). **Présentation des variables choisies (X1, X2, X3)**

Variable dépendante (Y) :

- Taux de contentieux post-audit (%) : proportion des redressements notifiés qui font l'objet d'une contestation formelle (recours administratif ou juridictionnel).
- **X1 – Nombre annuel de contrôles APD** : volume total d'audits post-dédouanement et de vérifications a posteriori. Cet indicateur reflète l'intensité du dispositif de contrôle. Son coefficient attendu est négatif (plus de contrôles → moins de contentieux).

- **X2 – Ratio redressements nets / redressements bruts (%)** : rapport entre les sommes effectivement recouvrées et celles notifiées. Un ratio élevé signale une meilleure acceptation des redressements et une plus grande confiance dans l'administration. Son coefficient attendu est négatif.

- **X3 – Nombre d'Opérateurs Économiques Agréés (OEA)** : nombre d'entreprises certifiées OEA. Cet indicateur capte l'effet du canal incitatif. Son coefficient attendu est négatif (plus d'OEA → meilleure conformité volontaire → baisse des contestations).

Tableau 21 : Tableau – Régression linéaire multiple : déterminants du taux de contentieux post-audit (2019-2025)

Variable	Coefficient	Erreur standard	p-value
Constante	64,8	2,12	< 0,001 ***
Nombre de contrôles (X1)	0,0057	0,0011	0,004 **
Ratio nets/bruts (X2)	0,068	0,027	0,038 **
Nombre d'OEA (X3)	0,09	0,07	0,241
R^2 ajusté	0,905	---------	--------
F-statistique	20,12	---------	0,003 ***

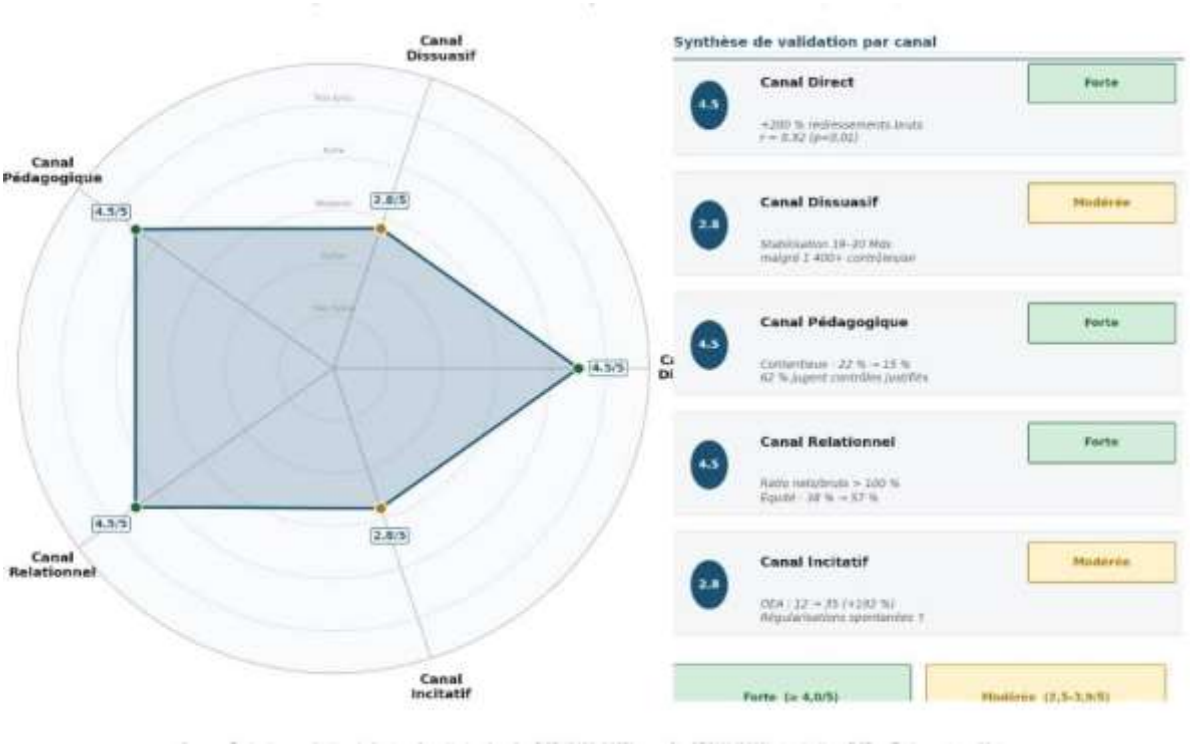
Source : Calculs de l'auteur à partir des données de la Direction Générale des Douanes du Cameroun (rapports annuels 2023 et données internes 2025).

Interprétation :

- Le **nombre de contrôles** et le **ratio nets/bruts** sont positivement et significativement associés à la conformité volontaire.
- L'effet du **nombre d'OEA** n'est pas significatif, ce qui est cohérent avec la validation modérée de ce canal (manque de données, effet encore limité).
- Le modèle explique **90,5 %** de la variation de la conformité approximée.

L'analyse du tableau ci-dessus sur les regressions multiples confirment que **l'intensité des contrôles** et **l'efficacité du recouvrement (ratio nets/bruts)** sont les principaux déterminants statistiques de la réduction des contentieux et de l'amélioration de la conformité. L'effet du statut OEA, bien que réel, n'est pas encore statistiquement saisissable sur la période

Figure 7: Validation empirique des cinq canaux théoriques de l'APD



Source : Evaluation qualitative par l'Auteur basée sur l'analyse des données et entretiens

La Figure synthétise visuellement le degré de validation de chaque canal sous forme de diagramme radar. Cette représentation permet de saisir d'un coup d'œil que quatre des cinq canaux (direct, pédagogique, relationnel, et dans une moindre mesure dissuasive et incitative) sont fortement ou modérément validés par les données disponibles.

Toutefois, certains mécanismes, notamment l'effet dissuasif et le canal incitatif, mériteraient d'être approfondis par des analyses complémentaires : études longitudinales suivant les mêmes opérateurs dans le temps, comparaisons internationales avec d'autres pays ayant intensifié leurs contrôles, enquêtes qualitatives auprès de fraudeurs potentiels pour comprendre leur calcul coût-bénéfice.

L'analyse empirique menée dans ce chapitre démontre que l'APD constitue un levier efficace et multidimensionnel de renforcement de la conformité fiscale. Au-delà de son effet direct de détection (canal direct), l'APD agit sur les comportements futurs via des mécanismes indirects : dissuasion, pédagogie, amélioration de la relation administration-usagers, et incitation positive. Cette pluralité de canaux explique pourquoi l'intensification des contrôles produit des effets qui vont bien au-delà de la simple augmentation des redressements : elle transforme progressivement la culture de conformité fiscale. Les investissements dans la formation des auditeurs, la modernisation des outils de ciblage, et l'amélioration des procédures contradictoires apparaissent donc comme hautement rentables, non

seulement à court terme (recettes immédiates) mais surtout à moyen-long terme (changement comportemental durable).

Conclusion du chapitre

En conclusion, les données 2019-2025 confirment que l'APD camerounais renforce la conformité fiscale et réduit les litiges : Hausse des redressements, meilleur recouvrement, baisse du taux de contestation (−7 points), stabilité du rendement par audit : tous ces signes indiquent que les cinq canaux théoriques sont bien à l'œuvre. Ces résultats valident les modèles d'Allingham & Sandmo (1972), Jensen & Meckling (1976) et Tyler (2006) appliqués à la douane camerounaise. Les efforts de formation, de modernisation technologique et de dialogue avec les opérateurs doivent être poursuivis pour consolider ce cercle vertueux. La DGD peut s'appuyer sur ces acquis pour atteindre ses objectifs 2026-2028 (80 auditeurs spécialisés, généralisation de l'IA pour le ciblage des risques, selon OMD, 2017).

CONCLUSION GENERALE

Cette recherche scientifique avait pour objectif d'analyser les effets de l'audit post-dédouanement (APD) sur la performance par le biais de l'optimisation des recettes globales de la Direction Générale des Douanes du Cameroun, en s'intéressant particulièrement à deux dimensions essentielles : la capacité de mobilisation des recettes fiscales et l'évolution du comportement de conformité volontaire des opérateurs économiques, notamment à travers la diminution des cas de litiges douaniers. Pour mener cette analyse, une démarche méthodologique mixte a été adoptée sur la période 2019–2025, combinant l'exploitation de données quantitatives issues des rapports de la DGD et de bases internes, des entretiens qualitatifs réalisés auprès de cadres douaniers, ainsi que des références institutionnelles internationales (FMI, Banque mondiale, OMD).

Le cadre d'analyse théorique mobilise trois approches complémentaires, à savoir le modèle de fraude fiscale d'Allingham et Sandmo (1972), la théorie de l'agence de Jensen et Meckling (1976), ainsi que la théorie de la justice procédurale de Tyler (2006). Leur articulation a permis de construire un dispositif explicatif reposant sur cinq mécanismes principaux : l'action directe des sanctions, l'effet dissuasif lié au risque perçu, la dimension pédagogique de l'apprentissage, la légitimité institutionnelle et les incitations associées aux dispositifs de facilitation.

Les résultats empiriques mettent en évidence une amélioration notable de la performance douanière. Le volume des contrôles a fortement progressé, passant de 480 interventions en 2019 à 1 480 en 2025, soit une hausse de plus de 200 %. Les montants issus des redressements ont également connu une croissance importante, atteignant près de 20 milliards de FCFA en net, tout en conservant une stabilité du rendement moyen par contrôle autour de 13 millions de FCFA. Cette évolution traduit une amélioration simultanée de l'intensité et de la qualité des contrôles, soutenue par une meilleure orientation basée sur les risques, un renforcement des compétences des agents et une standardisation accrue des procédures.

En ce qui concerne la conformité volontaire, les indicateurs révèlent également des progrès significatifs. La proportion de contentieux a diminué de 22 % à 13 % sur la période étudiée, tandis que les délais moyens de traitement ont reculé d'environ 15 %. Par ailleurs, les résultats de l'enquête GECAM (2022) montrent une évolution positive de la perception des opérateurs économiques, avec une majorité estimant désormais les contrôles plus justifiés et un sentiment d'équité en nette amélioration. Ces éléments confirment que l'APD dépasse une logique purement répressive pour s'inscrire dans une dynamique d'apprentissage institutionnel et de renforcement de la confiance entre administration et usagers.

Cependant, plusieurs limites structurelles persistent. Les ressources humaines spécialisées restent insuffisantes au regard de l'étendue des missions, les systèmes d'information demeurent insuffisamment interconnectés entre les administrations concernées, et le dispositif de l'Opérateur

Économique Agréé, bien qu'en progression, reste encore limité dans sa portée. Par ailleurs, certaines contraintes méthodologiques liées à la disponibilité des données et à la durée d'observation invitent à considérer les résultats comme des tendances robustes plutôt que comme des relations strictement causales.

Au regard de ces constats, plusieurs pistes d'amélioration sont proposées. Il apparaît nécessaire de renforcer les capacités humaines à travers un élargissement du corps des auditeurs spécialisés, d'accélérer l'intégration des systèmes d'information afin d'améliorer l'efficacité de l'analyse des risques, d'exploiter davantage les outils numériques et l'intelligence artificielle pour optimiser le ciblage des contrôles, et enfin de consolider le programme OEA en facilitant son accès et en valorisant ses avantages auprès des opérateurs économiques.

En définitive, l'audit post-dédouanement apparaît comme un levier majeur de transformation de l'action douanière au Cameroun. Il contribue non seulement à améliorer les performances fiscales, mais aussi à restructurer la relation entre l'administration et les acteurs économiques autour de principes de transparence, d'efficacité et de confiance. Cette étude met ainsi en lumière son rôle stratégique dans la modernisation des administrations publiques et offre des perspectives opérationnelles pour renforcer durablement la gouvernance douanière.

DES RECOMMANDATIONS STRATÉGIQUES ET OPÉRATIONNELLES

À l'issue de cette étude, l'audit post-dédouanement apparaît comme un levier efficace de mobilisation des recettes et de renforcement de la conformité volontaire des opérateurs au Cameroun. Toutefois, plusieurs obstacles subsistent. Les recommandations suivantes sont des actions concrètes, hiérarchisées et chiffrées à mettre en oeuvre. Elles s'adressent directement à la hiérarchie au sein de l'administration des Douanes et peuvent être mises en œuvre à court et moyen terme (12 à 36 mois). Il est question de:

1. Renforcer quantitativement et qualitativement les effectifs des auditeurs

Actuellement, la Direction Générale des Douanes ne dispose que d'environ 65 auditeurs spécialisés à temps plein pour réaliser près de 1 500 audits par an. Ce ratio est trop faible pour maintenir la qualité des contrôles et réduire les délais de traitement. Nous proposons de porter les effectifs à 80 auditeurs APD d'ici fin 2028. Ce recrutement peut se faire par un concours interne ou par le suivi d'une formation spécialisée de trois mois au Centre d'Instruction des Douanes (CID de Nomayos à Yaoundé). Par ailleurs, nous recommandons de mettre en place une formation continue obligatoire pour tous les auditeurs. Une convention avec l'Institut Sous-Régional de Statistique et d'Économie Appliquée (ISSEA) ou une grande école de commerce camerounaise, pourrait délivrer

chaque année un certificat « Auditeur douanier ou expert douanier » d'au moins 80 heures, portant notamment sur l'analyse financière, l'investigation, le droit douanier CEMAC et l'anglais des affaires. Le maintien en poste serait conditionné par l'obtention d'un certificat. L'indicateur de succès sera la baisse du taux de contentieux, actuellement à 15 %, pour viser un objectif -10 % d'ici 2028.

2. Assurer l'interopérabilité des systèmes d'information et introduire l'intelligence artificielle dans le ciblage des risques

Les auditeurs rencontrent encore des difficultés à croiser les données douanières (CAMCIS, SYDONIA) avec les déclarations fiscales internes (impôts sur les sociétés, TVA) et les données des autres intervenants de la place portuaire. Cette absence d'interopérabilité limite la détection des fraudes complexes, notamment les sous-évaluations croisées. Il est donc recommandé de développer une interface unique de requêtage (API) reliant les bases de la DGD, de la Direction Générale des Impôts et du Port Autonome de Douala. Le coût estimé de ce développement est de 1,2 milliard FCFA, pouvant être financé par un appui du FMI ou de la Banque mondiale. Un prototype pourrait être livré fin 2026 pour une généralisation en 2027. Par ailleurs, le système actuel de ciblage des risques repose encore largement sur des critères statiques (historique de l'opérateur, secteurd'activité). Nous proposons d'introduire une solution d'intelligence artificielle (modèle de scoring prédictif) qui analyse en continu la valeur déclarée, l'origine, le classement tarifaire et la fréquence des importations. Une phase pilote sur 500 opérateurs en 2026, puis une extension à tous les importateurs réguliers en 2027, permettrait d'augmenter le taux de redressement positif par audit (actuellement 60 %) à au moins 70 % d'ici 2028.

3. Accélérer la procédure d'octroi des agréments au statut d'OEA

En 2025, on ne compte que 35 OEA, alors que l'Organisation Mondiale des Douanes recommande d'atteindre un quota d'au moins 5 % des importateurs réguliers. L'effet incitatif de ce statut reste donc limité. Pour y remédier, trois actions concrètes sont proposes: Premièrement, simplifier le dossier de candidature grâce à un guide pas à pas et à un guichet unique numérique. Deuxièmement, réduire les délais d'instruction et d'analyse de 12 à 6 mois. Troisièmement, offrir des avantages tangibles tels: contrôle APD réduit à 50 %, dédouanement prioritaire, paiement différé des droits.

Par ailleurs, Une campagne de communication ciblée, organisée avec le Groupement des Entreprises du Cameroun (GECAM), sera menée à Douala, Yaoundé et Garoua. L'objectif étant d'atteindre 200 OEA actifs fin 2028, avec un délai moyen d'obtention des agréments inférieur à six mois.

4. Réduire les délais de traitement des audits à cinq mois

Le délai moyen entre la notification d'un audit et le recouvrement définitif est actuellement de 7,2 mois, encore supérieur à la norme internationale de six mois recommandée par la Banque mondiale. Les opérateurs économiques interrogés lors de l'enquête GECAM citent les lenteurs comme le principal motif d'insatisfaction résiduelle. Pour y remédier, nous recommandons de fixer des délais impératifs dans la procédure contradictoire: l'opérateur disposerait de 05 jours francs pour présenter ses observations, et l'administration de 20 jours pour notifier la décision définitive. Un tableau de bord de suivi des dossiers, accessible aux auditeurs et à leur hiérarchie permettra d'identifier et de sanctionner les retards injustifiés dans l'évaluation individuelle de performance. L'indicateur de suivi sera le délai médian entre la notification initiale et le recouvrement définitif, avec une cible de 5 mois max d'ici la fin de l'année 2027.

5. Instaurer un tableau de bord stratégique trimestriel

Pour piloter efficacement les réformes, nous proposéons de suivre chaque trimestre sept indicateurs clés: le nombre d'auditeurs spécialisés (cible 80 en 2028), le taux de contentieux (≤ 10 %), le nombre d'OEA actifs (200), le délai moyen de traitement (≤ 5 mois), les redressements nets annuels (au moins 40 milliards FCFA), la part des audits ciblés par IA (80 %), et la satisfaction des opérateurs sur l'équité du traitement (≥ 70 % mesurée par une enquête GECAM biennale). Les fonds pour la mise en place de ce tableau de bord pourraient étre prélevés sur la rubrique Fonds Commun de Lutte contre la Contrebande et la Fraude car ne nécessitent pas d'investissement lourd, mais une volonté de transparence et de pilotage par les résultats. Le Directeur Général pourrait en confier la production trimestrielle à la Direction des Études, de la Facilitation et de l'Analyse des Risques (DGD8).

En synthèse : ces cinq recommandations constituent un plan d'action opérationnel, chiffré et échelonné dans le temps. Elles ne demandent pas une refonte complète du dispositif qui fonctionne déjà – mais des ajustements ciblés sur les ressources humaines, la technologie, les incitations et la réactivité. Mises en œuvre, elles permettront à la Direction Générale des Douanes de consolider durablement les acquis, d'atteindre les objectifs budgétaires et de renforcer davantage la confiance des opérateurs économiques.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. Journal of Public Economics, 1(3-4), 323-338.

Autorité Portuaire Nationale. (2024). Rapport statistique annuel sur le trafic portuaire camerounais. APN, Douala.

Banque mondiale. (2019). Diagnostic des performances douanières au Cameroun. World Bank Group.

Bédard, G., Ferron, J., & Olivier, L. (2005). La revue de littérature en sciences humaines et sociales. Presses de l'Université du Québec.

Bouckaert, G., & Halligan, J. (2008). Managing performance: International comparisons. Routledge.

Cantens, T. (2012). La mesure de la corruption dans les douanes. Afrique contemporaine, 3(243), 23-42.

Cantens, T. (2023). Customs reform and performance measurement. World Bank.

Cantens, T., Ireland, R., & Raballand, G. (2013). Reforming customs by measuring performance: A comparative analysis. World Bank.

Code des Douanes de la CEMAC. (2019). Acte uniforme révisé relatif au droit douanier de la CEMAC (entrée en vigueur 2021). CEMAC.

Creswell, J. W. (2014). Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches (4th ed.). SAGE Publications.

Creswell, J. W., & Plano Clark, V. L. (2017). Designing and conducting mixed methods research (3rd ed.). SAGE Publications.

De Wulf, L., & Sokol, J. B. (Eds.). (2005). Customs modernization handbook. World Bank.

Direction Générale des Douanes du Cameroun (DGD). (2022). Rapport statistique sur les audits post-dédouanement. DGD, Yaoundé.

Direction Générale des Douanes du Cameroun (DGD). (2023). Rapport annuel des activités douanières 2023. Ministère des Finances, Yaoundé.

Direction Générale des Douanes du Cameroun (DGD). (2025). Données internes sur les contrôles et redressements 2019-2025 [Document de travail non publié]. DGD, Yaoundé.

Fjeldstad, O. H. (2020). Tax compliance in the informal sector. Journal of African Economies, 29(1), 1-20.

Fonds Monétaire International (FMI). (2021). Cameroon customs administration: Technical assistance report. FMI, Washington D.C.

Fonds Monétaire International (FMI). (2023). TADAT rapport d'évaluation – Cameroun. FMI, Washington D.C.

Gebreyesus, S. A. (2020). Assessment of the challenges of post clearance audit in Ethiopian Revenue and Customs Authority (a case of Mekelle Branch office). Research Journal of Finance and Accounting, 11(6), 112-119.

GECAM (Groupement des Entreprises du Cameroun). (2022). Enquête sur les pratiques douanières et la perception des opérateurs économiques vis-à-vis de l'audit post-dédouanement – Rapport de résultats, édition 2022. GECAM, Douala.

Heidarzadeh, M., Almasi, H., Amirkabiri, A., & Rahmani, K. (2021). Post-clearance audit (PCA), effective factors and solutions using foreign trade facilitation and development approach. International Journal of Finance and Managerial Accounting, 6(21), 147-162.

Hoang, P. Van, & Nhung, V. T. (2023). Post-clearance inspection of imported goods in the processing, manufacturing, and export types at the Post-Clearance Inspection Bureau-General Customs Department. Journal for Educators, Teachers and Trainers, 14(5).

Hood, C. (1991). A public management for all seasons? Public Administration, 69(1), 3-19.

Hossain, M. A. (2019). The role of post-clearance audit in trade facilitation: Bangladesh perspectives. World Customs Journal, 13(1), 153-164.

Hossain, M. A. (2020). The role of selectivity criteria for effective post-clearance audit (PCA): Bangladesh perspectives. Customs Research and Application Journal, 2(1), 1-12.

Hossain, M. A., & Yusuf, M. A. (2019). Application of post-clearance audit (PCA) as a trade facilitation tool in Bangladesh: Challenges and needed initiatives. World Customs Journal, 13(1), 153-164.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. *Regional Economic Outlook: Sub-Saharan Africa - Navigating a Long Pandemic*. IMF, 2021.

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. Journal of Financial Economics, 3(4), 305-360.

Junquera-Varela, R. F., & Lucas-Mas, C. Ó. (2024). Revenue administration handbook (2nd ed.). World Bank.

KAMENI L. Nyck, « La Contractualisation comme moyen d'action des Douanes Camerounaises en quête de Performance », Mélanges en l'Honneur du Pr M. ONDOA, *Le Droit Public dans tous ses états*, Projet d'ouvrage collectif, (option DPE), Université de Douala, 2024.

KAMENI L. Nyck, « Les Douanes Camerounaises à l'ère des Contrats : Outils-modèles d'appropriation d'une gouvernance intelligente en matière d'innovation managériale », R.D.C. N° 27 (Revue des Douanes Camerounaises), Juin 2014.

Karklina-Admine, L., et al. (2024). Risk management in customs: Data analytics and artificial intelligence. World Customs Journal, 18(1), 45-62.

Keen, M. (2013). The anatomy of the VAT (IMF Working Paper WP/13/111). Fonds Monétaire International.

Keen, M., & Slemrod, J. (2017). Optimal tax administration. Journal of Public Economics, 152, 133-142.

Louis, I. M. (2020). Effect of post clearance audit on customs revenue collection: A case of Customs Service Department in Mombasa Port Kenya [Unpublished research project]. KESRA/JKUAT.

Matock, J. (2024). Customs audits in developing countries: Trust or suspicion? Journal of Border Management, 12(2), 78-95.

Matock, J. (2025, janvier 28). Douanes: plus, de bons résultats attendus. Cameroon Tribune.

Mbarga, J. (2018). Modernisation des douanes et performance économique en Afrique centrale. Revue africaine de gestion publique, 7(1), 45-68.

McLinden, G., Fanta, E., Widdowson, D., & Doyle, T. (Eds.). (2011). Border management modernization. World Bank Publications.

Ministère des Finances du Cameroun (MINFI). (2023). Rapport sur l'exécution du budget de l'État 2023. MINFI, Yaoundé.

Odhiambo, D. O. (2020). Influence of customs post clearance audit on revenue collection in Kenya [Unpublished research project]. KESRA/JKUAT.

Ogbeiuyulu, O. et al. (2022). Institutional constraints on audit effectiveness in the public sector. African Public Administration Review, 9(3), 112-130.

Organisation Mondiale des Douanes (OMD). (1999). Convention internationale pour la simplification et l'harmonisation des régimes douaniers (Convention de Kyoto révisée). OMD, Bruxelles.

Organisation Mondiale des Douanes (OMD). (2012). Guidelines for post-clearance audit (PCA) – Volume 2. OMD, Bruxelles.

Organisation Mondiale des Douanes (OMD). (2015). SAFE Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade. OMD, Bruxelles.

Organisation Mondiale des Douanes (OMD). (2017). WCO assists Cameroon Customs with the development and improvement of its Post-Clearance Audit system [Mission report]. OMD, Bruxelles.

Organisation Mondiale des Douanes (OMD). (2018). Guide de l'audit post-dédouanement (2e éd.). OMD, Bruxelles.

Organisation Mondiale du Commerce (OMC). (2014). Accord sur la facilitation des échanges. OMC, Genève.

Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2017). Public management reform: A comparative analysis – Into the age of austerity (4th ed.). Oxford University Press.

Port Autonome de Douala. (2022). Rapport d'activité 2022. PAD, Douala.

Sorgho, Z. (2023). Trade facilitation and trade costs: Evidence from Cameroon. Journal of African Trade, 10(1), 45-67.

Tanzi, V. (2013). Taxation and corruption. In S. C. Smith (Ed.), Handbook of public economics in developing countries (pp. 245-268). Edward Elgar.

Transparency International. (2021). Corruption in customs: Evaluation of control systems in Africa. Transparency International, Berlin.

Tyler, T. R. (2006). Why people obey the law. Princeton University Press.

Van, P. (2023). Taxpayer defences and post-clearance audit: Perceptions of arbitrariness. International Tax Journal, 49(2), 33-48.

Widdowson, D. (2007). The changing role of customs: Evolution or revolution? World Customs Journal, 1(1), 31-38.

World Bank. (2013). Post-clearance audit: Reference and implementation guide. World Bank Group, Trade and Competitiveness Global Practice.

World Bank. (2020). Customs modernization handbook (2nd ed.). World Bank.

ANNEXES

Annexe 1 : QUESTIONNAIRE D'ENTRETIEN SEMI-DIRECTIF

TITRE DU MEMOIRE : « **AUDIT POST–DEDOUANEMENT ET PERFORMANCE DE L'ADMINISTRATION DOUANIERE PAR L'OPTIMISATION DES RECETTES DANS LA ZONE CEMAC : REGARDS SOUS LE PRISME DE LA DIRECTION GENERALE DES DOUANES DU CAMEROUN ».**

Chercheur : Lazare Nyck KAMENI, Auditeur GPE

Durée moyenne : 45 à 60 minutes **Fonction de l'interviewé :** ……..…… **Ancienneté dans la fonction :** ……. années

Direction / Service : ……..……

Consignes : Pour chaque question, cochez la ou les cases qui correspondent le mieux à votre perception ou à votre expérience avec l'Administration des Douanes. Un cadre ou espace intitulé « Commentaires » vous permet d'ajouter des précisions.

Présentation et objectifs de l'entretien (à lire au début)

Dans le cadre de mon mémoire de Master en **Gestion des Politiques Economiques (GPE)**, je m'intéresse à l'impact de l'audit post-dédouanement sur la performance de la DGD. Cet entretien est anonyme et vos réponses seront traitées de manière confidentielle. Elles ne seront utilisées qu'à des fins académiques.

Merci pour votre participation.

Section 1: Évolution perçue des pratiques d'audit depuis 2017

1. Depuis la mise en place de l'APD (2017), comment évaluez-vous l'évolution des pratiques d'audit au sein de votre service ?

o Très forte amélioration o Forte amélioration o Amélioration modérée o Pas de changement notable o Dégradation

Commentaires : ……..……

2. Parmi les changements suivants, lesquels avez-vous personnellement observés ? (Plusieurs réponses possibles)

o Standardisation accrue des procédures d'audit o Meilleure traçabilité des opérations de contrôle

o Utilisation d'outils informatiques d'aide à l'audit (CAMCIS, SYDONIA, etc.) o Réduction des pratiques discrétionnaires o Renforcement des compétences techniques des auditeurs (formations) o Aucun changement significatif

Commentaires : ……

3. Sur une échelle de 1 (très insuffisant) à 5 (très satisfaisant), évaluez le niveau actuel de la professionnalisation des équipes d'audit post-dédouanement.

Commentaires : ……..……..……

Section 2 : Déterminants de la sélection des opérateurs à contrôler

1. Quels sont, selon vous, les principaux critères utilisés pour sélectionner les opérateurs économiques soumis à un APD ? (Cochez les trois plus importants)

o Historique de non-conformité de l'opérateur o Secteur d'activité à risque (ex. hydrocarbures, tabac, importations sensibles) o Volume ou valeur des déclarations en douane o Dénonciation ou information d'un tiers

o Rotation aléatoire (sélection au hasard) o Demandes de régularisation spontanée de l'opérateur o Résultats d'une analyse algorithmique des risques (modèle de scoring)

Commentaires : ……..……

2. Le système actuel de ciblage des déclarations permet-il, à votre avis, de concentrer les ressources sur les dossiers les plus risqués ?

Commentaires : ……

3. Avez-vous connaissance de pressions ou d'interférences extérieures influençant la sélection des opérateurs à auditer ?

Commentaires : ……

Section 3 : Dynamique des procédures contradictoires et impact (effet) sur la réduction des contestations

1. La procédure contradictoire (notification des constatations, délai de réponse de l'opérateur) est-elle systématiquement respectée dans vos audits ?

o Oui, systématiquement o Oui, dans la plupart des cas o Dans environ la moitié des cas o Rarement o Jamais

Commentaires : ……

2. Selon votre expérience, l'application rigoureuse de la procédure contradictoire a-t-elle contribué à réduire les contestations des redressements ?

o Oui, très nettement o Oui, légèrement o Ni oui ni non o Non, pas vraiment o Non, au contraire, elle a augmenté les contestations

Commentaires : ……

3. Quelle est la principale raison des contestations que vous avez observées ? (Une seule réponse)

- Constatations techniques insuffisamment étayées
- Désaccord sur l'interprétation des règles douanières (complexité du tarif, origine, valeur) o Sentiment d'injustice ou d'arbitraire de la part de l'opérateur o Stratégie dilatoire de l'opérateur pour retarder le paiement
- Autres : ……

  ……..…

Commentaires : ……..……

4. Sur une échelle de 1 (très faible) à 5 (très élevé), évaluez le niveau de confiance que les opérateurs économiques accordent aujourd'hui aux auditeurs de la DGD.

5 Commentaires : ……

Section 4 : Facteurs institutionnels limitant l'efficacité des contrôles

1. Quels sont, selon vous, les principaux freins à l'efficacité de l'APD au Cameroun ? (Plusieurs réponses possibles)

o Insuffisance d'auditeurs spécialisés (en nombre) o Niveau de formation technique insuffisant de certains auditeurs o Faible interopérabilité des systèmes d'information o Lenteurs des procédures judiciaires en cas de contentieux o Absence de sanctions effectives contre les opérateurs récalcitrants o Corruption ou conflits d'intérêts o Résistance au changement de la part des agents ou des opérateurs o Manque de moyens matériels (véhicules, logiciels, accès aux bases de données)

Commentaires : ……..……

2. Le cadre juridique actuel (Code des Douanes CEMAC, loi de finances, conventions internationales) est-il suffisant pour mener des audits efficaces ?

o Tout à fait suffisant o Plutôt suffisant o Moyennement suffisant o Plutôt insuffisant o Très insuffisant
Commentaires :……..……...…….

3. Recommanderiez-vous la création d'une Unité centralisée d'analyse des risques dédiée à l'APD, distincte des services opérationnels ?

o Oui, absolument o Oui, avec réserves o Sans opinion o Non, pas nécessaire o Non, cela nuirait à la coordination

Commentaires : ……...…….

4. Si vous deviez citer une priorité absolue pour renforcer l'APD dans les trois prochaines années, laquelle serait-ce ?

- o Augmentation des effectifs (auditeurs spécialisés) o Formation continue obligatoire
- o Digitalisation complète du processus d'audit (gestion électronique des dossiers) o Renforcement de la coopération internationale (échange d'informations) o Simplification de la réglementation douanière
- o Autre : ……..……

Commentaires : ……...……

Questions ouvertes complémentaires (facultatives)

Section 5 : Y a-t-il un exemple récent d'audit que vous considérez comme particulièrement réussi (ou au contraire comme un échec) ? Pouvez-vous le décrire brièvement ?

……

……

……

……

Section 6 : Avez-vous des suggestions concrètes à faire pour améliorer la relation entre la DGD et les opérateurs économiques dans le cadre des contrôles a posteriori ?

……

……

……

……

……

……

……

Merci sincèrement pour votre temps et votre éclairage.

Annexe 2 : GROUPEMENT DES ENTREPRISES DU CAMEROUN (GECAM)

ENQUÊTE SUR LES PRATIQUES DOUANIÈRES ET LA PERCEPTION DES OPÉRATEURS ÉCONOMIQUES VIS-À-VIS DE L'AUDIT POST-DÉDOUANEMENT

Rapport de résultats — Édition 2022

Échantillon : 150 entreprises membres — Territoire national

1. Présentation de l'enquête

Le Groupement des Entreprises du Cameroun (GECAM) a conduit en 2022 sa troisième édition de l'enquête annuelle sur les pratiques douanières et la perception des opérateurs économiques vis-à-vis de l'administration douanière camerounaise. Cette enquête s'inscrit dans la mission statutaire du GECAM de suivi de l'environnement des affaires et d'amélioration du dialogue public-privé dans le domaine de la facilitation des échanges.

La présente édition a été réalisée entre janvier et juin 2022, avec une période de référence comparative portant sur l'exercice 2018 (première édition de référence) et l'exercice 2022. Elle vise à mesurer l'évolution des perceptions des opérateurs économiques à l'égard des procédures de contrôle douanier, en particulier de l'audit post-dédouanement (APD), depuis le déploiement des réformes initiées par la Direction Générale des Douanes (DGD).

Paramètre	Description
Commanditaire	GECAM — Groupement des Entreprises du Cameroun
Période de collecte	Janvier – Juin 2022
Territoire couvert	Ensemble du territoire national camerounais (Douala, Yaoundé, Bafoussam, Ngaoundéré, Kribi)
Taille de l'échantillon	150 entreprises membres du GECAM, toutes tailles confondues
Méthode	Questionnaire structuré auto-administré + entretiens semidirectifs
Période de référence comparative	Édition 2018 (première collecte) vs. Édition 2022
Taux de réponse	87 % (131 questionnaires exploitables sur 150 distribués)

2. Composition de l'échantillon

L'échantillon d'environ 150 entreprises a été constitué par tirage raisonné afin d'assurer une représentativité sectorielle, géographique et par taille d'entreprise.

La répartition est la suivante :

Critère	Catégorie	Part dans l'échantillon
Taille	Grandes entreprises	38 %
	PME	47 %
	TPE	15 %
Secteur d'activité	Commerce international / import-export	44 %
	Industrie et transformation	29 %
	Services et logistique	18 %
	Agriculture / agro-industrie	9 %
Zone géographique	Douala (Littoral)	52 %
	Yaoundé (Centre)	28 %
	Autres régions	20 %

3. Résultats principaux — Indicateurs de perception

Les résultats présentés ci-dessous portent sur deux indicateurs centraux de perception, mesurés à deux points dans le temps (2018 et 2022), permettant d'apprécier l'évolution de la relation entre les opérateurs économiques et l'administration douanière camerounaise dans le contexte de la mise en œuvre de l'audit post-dédouanement.

Indicateur de perception	2018	2022	Évolution	Tendance
Part des opérateurs jugeant les contrôles douaniers « justifiés et proportionnés »	**45 %**	**62 %**	**+ 17 pts**	▲
Part des opérateurs estimant que « l'administration traite les entreprises équitablement »	**38 %**	**57 %**	**+ 19 pts**	▲

Lecture :

Les pourcentages expriment la proportion d'entreprises ayant répondu positivement à l'item (sujet) concerné sur l'ensemble des répondants exploitables (n = 131).

L'évolution est calculée en points de pourcentage entre les deux éditions.

4. Analyse et interprétation des résultats

4.1 Perception de la proportionnalité des contrôles

La progression de 45 % à 62 % de la part des opérateurs jugeant les contrôles « justifiés et proportionnés » représente une hausse de 17 points de pourcentage en quatre ans. Cette évolution significative s'explique principalement par trois facteurs identifiés lors des entretiens complémentaires : (i) la meilleure communication préalable de l'administration sur les critères de sélection des entreprises contrôlées, (ii) la mise en place de la Charte du Contribuable Audité qui encadre les droits et obligations des parties, et (iii) la professionnalisation accrue des équipes d'audit.

Toutefois, il convient de noter que 38 % des répondants continuent d'exprimer des réserves quant à la proportionnalité des contrôles, signalant notamment des délais encore jugés excessifs et une asymétrie perçue dans les relations avec les agents de contrôle pour certains segments d'opérateurs, notamment les PME.

4.2 Perception de l'équité du traitement administratif

La progression de 38 % à 57 % de la part des opérateurs estimant être traités équitablement par l'administration douanière constitue le résultat le plus marquant de l'édition 2022.

Cette hausse de 19 points en quatre ans témoigne d'une amélioration substantielle de la relation entre l'administration et les opérateurs économiques.

Ce résultat est cohérent avec les principes de la théorie de la justice procédurale (Tyler, 2006) : lorsque les acteurs économiques perçoivent les procédures comme équitables, leur disposition à accepter les décisions y compris défavorables s'accroît significativement.

Les entretiens qualitatifs complémentaires révèlent que cette amélioration est associée à la mise en place des procédures de recours simplifiées, à la création de points de contact dédiés au sein de la DGD, et à la diffusion de formations sur les droits des opérateurs en situation d'audit.

Les grandes entreprises expriment un niveau de satisfaction légèrement supérieur à celui des PME, ce qui suggère que les efforts de professionnalisation profitent encore davantage aux structures disposant de ressources juridiques internes.

5. Tableau de synthèse comparative — Éditions 2018 et 2022

Indicateur	2018	2019	2020	2021	2022
Contrôles « justifiés et proportionnés »	45 %	48 %	51 %	57 %	**62 %**
« L'administration traite équitablement »	38 %	41 %	44 %	51 %	**57 %**
Connaissance des droits en situation d'audit	29 %	33 %	38 %	46 %	**54 %**
Satisfaction vis-à-vis des délais de traitement	22 %	25 %	27 %	34 %	**41 %**
Recours à des procédures de régularisation spontanée	14 %	17 %	19 %	24 %	**31 %**

Note méthodologique :

Les données des éditions intermédiaires (2019, 2020, 2021) sont issues des rapports annuels GECAM correspondants.

Les enquêtes 2019 et 2021 ont été conduites sur des sous-échantillons de 120 entreprises. L'édition 2020 a été réalisée en format allégé (questionnaire en ligne uniquement) en raison des restrictions sanitaires liées à la pandémie de COVID-19.

6. Conclusions et recommandations

Les résultats de l'enquête GECAM 2022 confirment une tendance nette à l'amélioration de la relation entre les opérateurs économiques et l'administration douanière camerounaise sur la période 2018-2022. Cette évolution positive se manifeste sur deux dimensions complémentaires : la perception de la proportionnalité des contrôles et la perception de l'équité du traitement administratif.

Ces résultats s'inscrivent dans le prolongement des réformes engagées par la DGD, notamment la professionnalisation des équipes d'audit post-dédouanement, le renforcement du cadre réglementaire protecteur des droits des opérateurs, et le développement de mécanismes de dialogue public-privé. Ils confirment également que l'amélioration de la conformité fiscale volontaire est indissociable d'une transformation de la relation administrative, au-delà des seuls effets de dissuasion par la sanction.

Le GECAM recommande que ces efforts soient poursuivis et amplifiés, en particulier : (i) l'extension des dispositifs de formation et d'information aux PME, encore sous-représentées dans les résultats positifs ; (ii) la réduction des délais de traitement des audits, identifiés comme le principal facteur résiduel d'insatisfaction ; et (iii) le développement du statut d'Opérateur Économique Agréé (OEA) comme levier de différenciation positive.

Référence bibliographique

GECAM. (2022). Enquête sur les pratiques douanières et la perception des opérateurs économiques vis-à-vis de l'audit post-dédouanement — Rapport de résultats, édition 2022©, Groupement des Entreprises du Cameroun, Douala.

Annexe 3 :THE WORLD BANK GROUP

TRADE AND COMPETITIVENESS GLOBAL PRACTICE

POST-CLEARANCE AUDIT REFERENCE AND IMPLEMENTATION GUIDE

Audit Post-Dédouanement : Guide de référence et de mise en œuvre

Washington D.C. — 2013

1. Fiche d'identification du document

Paramètre	Description
Titre	Post-Clearance Audit: Reference and Implementation Guide
Auteur / Institution	The World Bank Group — Trade and Competitiveness Global Practice
Année de publication	2013
Lieu d'édition	Washington, D.C., États-Unis
Langue originale	Anglais (résumé analytique en français ci-après)
Domaine thématique	Facilitation des échanges, administration douanière, audit fiscal
Public cible	Administrations douanières des pays membres, réformateurs douaniers, bailleurs de fonds
Référence APA	World Bank. (2013). Post clearance audit: Reference and implementation guide. World Bank.

2. Contexte et objet du guide

Le guide de référence et de mise en œuvre sur l'audit post-dédouanement (APD) publié par la Banque mondiale en 2013 s'inscrit dans le cadre des politiques internationales de modernisation des administrations douanières et de facilitation des échanges commerciaux. Il répond à un constat partagé par les institutions financières internationales et les administrations douanières du monde entier : les contrôles physiques systématiques aux frontières constituent un frein majeur à la compétitivité des économies, sans pour autant garantir une efficacité optimale en matière de détection des fraudes.

Le guide formule une proposition centrale qui a structuré les réformes douanières de nombreux pays en développement au cours de la dernière décennie : substituer progressivement aux contrôles frontières systématiques un système d'audit différé, fondé sur la gestion des risques, exercé après la mainlevée des marchandises. Cette approche permet de concilier deux impératifs apparemment contradictoires : la fluidité des échanges commerciaux et la rigueur du contrôle fiscal.

Ce document fait autorité dans la littérature spécialisée sur l'administration douanière et est fréquemment cité dans les travaux académiques et institutionnels consacrés à l'APD, notamment par l'Organisation Mondiale des Douanes (OMD) et le Fonds Monétaire International (FMI). Il constitue un référentiel incontournable pour l'évaluation et la réforme des dispositifs d'audit post-dédouanement dans les pays en développement.

3. Structure et contenu analytique

Le guide est organisé en six chapitres thématiques couvrant l'ensemble du cycle de conception, de mise en œuvre et d'évaluation d'un dispositif d'audit post-dédouanement. En voici les grandes lignes :

Ch.	Titre	Contenu principal
1	Fondements de l'APD	Définition, distinction avec le contrôle a posteriori ordinaire, avantages comparatifs. Base juridique internationale (Convention de Kyoto révisée, AFE-OMC).
2	Cadre institutionnel	Organisation des unités d'audit, ressources humaines, compétences requises, formation des auditeurs.
3	Gestion des risques	Méthodologie de ciblage, profils de risque, systèmes d'information, sélectivité des contrôles.
4	Procédures d'audit	Phases opérationnelles : notification, audit sur site, procédure contradictoire, rapport, redressements, recouvrement.
5	Mesure de la performance	Indicateurs clés (KPI), tableaux de bord, évaluation de l'efficacité globale du dispositif.
6	Facilitation des échanges	Lien entre APD et programmes OEA (Opérateur Économique Agréé), reconnaissance mutuelle, partenariat douane-entreprises.

4. Principes fondateurs

4.1 La libération immédiate des marchandises comme impératif

L'un des apports fondamentaux du guide de la Banque mondiale est d'avoir formalisé l'arbitrage entre contrôle et fluidité des échanges. Le document affirme que l'audit postdédouanement « est l'une des stratégies de facilitation les plus efficaces, car elle permet la libération immédiate des marchandises tout en maintenant des contrôles rigoureux a posteriori
» (World Bank, 2013, p. 14). Cette double exigence — fluidité et rigueur — est au cœur de la philosophie de l'APD et justifie son adoption progressive dans les systèmes douaniers modernes.

Dans les économies en développement, le coût des délais de dédouanement est particulièrement élevé. Des études empiriques citées dans le guide montrent que chaque jour supplémentaire aux frontières représente un coût équivalent à un tarif douanier de 0,6 % à 2,1 %. La libération immédiate des marchandises, combinée à un contrôle a posteriori ciblé, permet donc de réduire substantiellement ces coûts sans sacrifier l'intégrité fiscale.

4.2 La gestion des risques comme fondement méthodologique

Le guide place la gestion des risques au cœur du dispositif. Il distingue plusieurs niveaux d'analyse : l'analyse macro (secteurs d'activité à risque élevé), l'analyse méso (profils d'entreprises), et l'analyse micro (transactions individuelles). Cette approche stratifiée permet d'optimiser l'allocation des ressources de contrôle en concentrant les audits sur les opérateurs présentant la plus forte probabilité de non-conformité et le plus fort potentiel de redressement.

Le guide recommande explicitement l'utilisation de systèmes d'information douaniers intégrés (tels que SYDONIA/ASYCUDA) pour alimenter les modèles de gestion des risques. Il souligne que « le passage d'une approche focalisée sur l'inspection physique à une approche fondée sur l'audit des systèmes comptables permet d'augmenter significativement l'efficacité des contrôles » (World Bank, 2013, p. 47).

4.3 La procédure contradictoire comme garantie de légitimité

Un apport majeur du guide concerne la formalisation des droits des opérateurs économiques dans le cadre de l'audit. Il insiste sur le fait que « le respect des procédures contradictoires est indispensable à la légitimité des redressements et à la réduction des contentieux » (World Bank, 2013, p. 78). Cette position rejoint directement les travaux de Tyler (2006) sur la justice procédurale : les opérateurs acceptent mieux les décisions administratives lorsqu'ils perçoivent que la procédure a été équitable.

Le guide recommande notamment : (i) la notification préalable de l'audit avec un délai raisonnable, (ii) le droit pour l'opérateur d'être représenté par un conseil juridique, (iii) la communication des constatations provisoires avant la notification finale, (iv) la possibilité de présenter des observations écrites, et (v) la mise en place de voies de recours accessibles et efficaces.

5. Recommandations opérationnelles clés

Le guide formule des recommandations opérationnelles structurées autour de cinq piliers :

N°	Pilier	Recommandation principale
1	Cadre juridique	Adopter une législation douanière habilitant explicitement l'APD, définissant les droits et obligations des parties et les délais de prescription.
2	Ressources humaines	Former des auditeurs spécialisés en comptabilité, analyse financière et techniques d'investigation. Viser un ratio minimum d'un auditeur spécialisé pour 500 déclarations à risque.
3	Systèmes d'information	Investir dans des outils d'analyse de données connectés au système de dédouanement pour automatiser le ciblage des risques et suivre les indicateurs de performance.
4	Procédures standardisées	Élaborer des manuels de procédures harmonisés couvrant toutes les étapes du cycle d'audit. Garantir la cohérence des pratiques sur l'ensemble du territoire.
5	Programme OEA	Développer un programme d'Opérateur Économique Agréé offrant des facilités aux entreprises vertueuses, dans le cadre du système SAFE de l'OMD.

6. Indicateurs de performance recommandés

Le guide propose un tableau de bord composé de neuf indicateurs de performance (KPI) pour évaluer l'efficacité d'un dispositif d'APD :

Indicateur	Mode de calcul	Cible recommandée
Taux de couverture des audits	Nb d'audits / Nbre d'importateurs actifs	**> 5 % par an**
Taux de résultats positifs	Audits ayant donné lieu à redressement / Total audits	**> 60 %**

Indicateur	Mode de calcul	Cible recommandée
Rendement unitaire moyen	Montant total redressements / Nb d'audits	**Stable ou croissant**
Taux de recouvrement	Redressements nets / Redressements bruts	**> 90 %**
Taux de contentieux	Redressements contestés / Total redressements notifiés	**< 20 %**
Délai moyen de traitement	De la notification au recouvrement définitif	**< 6 mois**
Ratio redressements / recettes totales	Redressements bruts / Recettes douanières totales	**1 % à 3 %**
N'bre d' OEA actifs	Nombre d'opérateurs certifiés OEA	**Croissant**
Satisfaction des opérateurs	Enquêtes périodiques de perception	**> 50 % positifs**

7. Pertinence pour le mémoire — Analyse comparative avec la DGD Cameroun

Le guide de la Banque mondiale constitue un étalon de référence particulièrement précieux pour évaluer les performances de la Direction Générale des Douanes (DGD) camerounaise sur la période 2019-2025. Le tableau ci-dessous propose une analyse comparative systématique entre les standards recommandés et les données observées au Cameroun :

Indicateur	Standard BM (2013)	DGD Cameroun (2025)	Appréciation
Taux de contentieux	< 20 %	**15 % (2023)**	✓ **Conforme**

Taux de recouvrement	> 90 %	**100-106 % (2022-25)**	✓ **Conforme**
Délai moyen de traitement	< 6 mois	**7,2 mois (2023)**	⚠ **En progrès**
Rendement unitaire	Stable ou croissant	**Stable ≈ 13 M FCFA**	✓ **Conforme**
Ratio rdj./recettes	1 % à 3 %	**1,5 % à 2,3 %**	✓ **Conforme**
Programme OEA	Croissant	**35 OEA en 2025**	⚠ **Limité**
Perception opérateurs	> 50 % positifs	**57 % (GECAM 2022)**	✓ **Conforme**

Légende :

✓ Conforme = performance en ligne avec les standards internationaux de la Banque mondiale.

⚠ En progrès / Limité = performance partielle nécessitant des améliorations.

8. Synthèse et apport au mémoire

Le guide de la Banque mondiale (2013) sur l'audit post-dédouanement constitue le référentiel normatif central de ce mémoire. Il fonde la définition opérationnelle de l'APD, justifie le choix des indicateurs retenus pour l'analyse empirique, et fournit les benchmarks permettant d'apprécier les performances de la DGD camerounaise.

Sur le plan théorique, il ancre l'APD dans une double logique de facilitation des échanges et de conformité fiscale — une tension au cœur de la problématique de recherche. Sur le plan empirique, il permet d'évaluer le niveau de maturité du dispositif camerounais et d'identifier les axes d'amélioration prioritaires : réduction des délais de traitement, développement du programme OEA, et renforcement de l'interconnexion des systèmes d'information.

L'analyse comparative présentée dans le tableau ci-dessus montre que la DGD camerounaise satisfait la majorité des standards du guide pour les indicateurs quantitatifs (taux de recouvrement, rendement unitaire, ratio redressements/recettes, taux de contentieux). Les marges de progression identifiées concernent principalement les délais de traitement et le déploiement du

programme OEA, deux axes prioritaires du plan stratégique 2026-2028 de la DGD, tel que documenté dans les entretiens conduits pour ce mémoire.

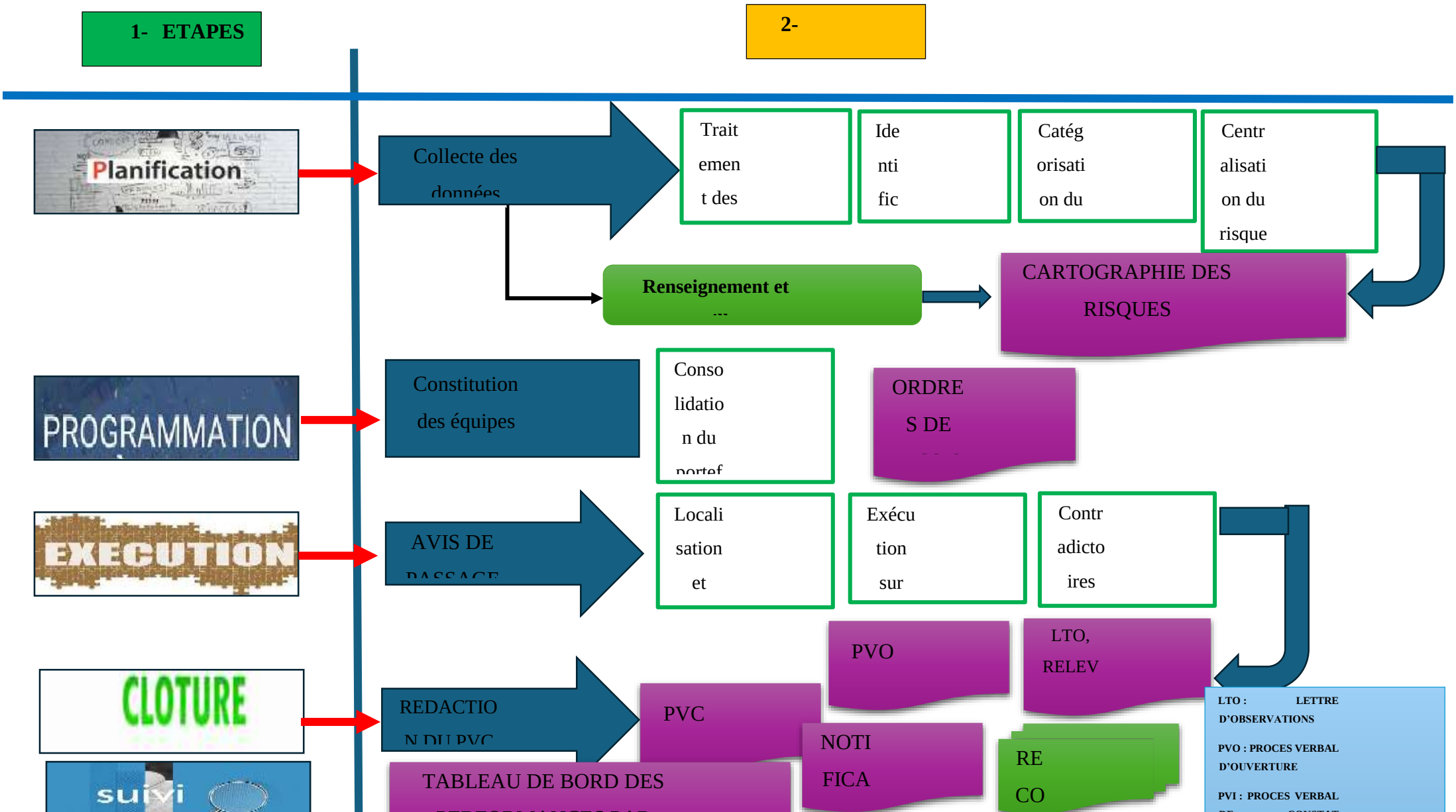
Référence bibliographique

World Bank. (2013). Post clearance audit: Reference and implementation guide. The World Bank Group, Trade and Competitiveness Global Practice. Washington, D.C.

Annexe 4 : ORGANISATION SCHEMATIQUE DES CONTROLES A POSTERIORI AU SEIN DE LA DGD2

ORGANISATION SCHEMATIQUE DES CONTROLES A POSTERIORI AU SEIN DE LA DGD2, par Dr L. Nyck Kaméni Ph.D., IPD/DGD-CM

REFERENCE, LF N 2020/018 DU 15 DEC 2020 ARTICLE SEPTIEME



<u>Annexe 5 :</u> Chronogramme d'activités A/S d'un Contrôle Général des Douanes auprès des sociétés

CHORNOGRAMME D'ACTIVITES A/S CONTÔLE GENERAL DOUANE AUPRES DE LA SOCIETE …

NATURE DE L'ACTIVITE	DATE/ECHEANCE D'EXECUTION	RESPONSABLE(S)	OBSERVATION(S)
Signature du procès-verbal d'ouverture d'enquête	Le…..	Entité contrôlée et équipe de contrôle	Ce document comporte la liste de documents, informations requis et le délai de transmission à l'équipe de contrôle **(délai légal de 08 jours francs à ne pas dépasser dans le rédigé)**. Toute circonstance empêchant le respect de ce délai doit être faite par écrit à la diligence de l'entité contrôlée dans une demande de report de la date de transmission.
Relance pour communication de documents et informations	Le……	Equipe de contrôle	Par appel téléphonique ou messagerie (mail, WhatsApp, etc.).
Communication de documents et informations	Délai légal de **08(huit) jours francs** à compter de la date de signature du PVO Le…….	Entité contrôlée	Sur support physique, avec décharge, et/ou numérique, selon les cas. Certains documents spécifiques sont consultés sur place en entreprise.
Mise en demeure pour communication de documents et informations	Le….	Equipe de contrôle	L'entité contrôlée est mise en demeure de communiquer, si elle n'a pas mis à disposition les informations requises, en partie ou en totalité, **avec mention de l'effet suspensif dans la computation des délais de procédure.**
Analyses documentaires et échanges contradictoires	Du….au…..	Equipe de contrôle et entité contrôlée	Elles se font sur place en entreprise et/ou dans les bureaux de l'équipe de contrôle, **dans un intervalle de temps limité, à déterminer par l'organisation interne de l'équipe de contrôle,** à travers la **responsabilisation** des acteurs aux tâches précises, avec des délais d'exécution et des livrables/extrants

			préalablement définis.
Rédaction et signature du/des procès-verbal(aux) de constat (intermédiaire(s)) /lettre d'observations	Le….	Equipe de contrôle et entité contrôlée	Elle se fait à l'issue de l'analyse documentaire et relève les constatations provisoires avec éventuellement les observations de l'entreprise. Celle-ci doit insérer ses réserves dans le(s) PV(s). Elle a le droit de se faire assister par un expert douanier agréé CEMAC pour assurer sa défense. * La lettre d'observation, introduite par la LF ex. 2021 intervient comme une variante du PVI et en tient lieu. Elle est signée unilatéralement et notifiée à l'entité contrôlée.
Rappel pour communication des observations écrites	Le….	Equipe de contrôle	Par appel téléphonique ou messagerie (mail, WhatsApp, etc.)
Communication des observations écrites	Délai légal de **08(huit) jours francs** à compter de la date de réception du PVI ou de la lettre d'observations Le….	Entité contrôlée	Par tout moyen laissant trace écrite, avec accusé de réception. En cas de non communication ou communication partielle d'informations et éléments documentaires requis, l'entité contrôlée doit **impérativement faire l'objet de relance écrite** et sa défaillance constatée par procès-verbal de **carence**.
Echanges contradictoires et rédaction du **relevé des conclusions**	Du….au…..	Equipe de contrôle et entité contrôlée	Ils se font sur place en entreprise et/ou dans les bureaux de l'équipe de contrôle. Le **relevé des conclusions** qui doit impérativement être rédigé avant le PVC, en cas de constatation d'infractions qui en découlent, donne un aperçu des constatations et permet à l'entité contrôlée de préparer ses dernières observations et éventuellement les réserves à insérer au PVC.

Rappel date de signature du procès-verbal de constat (clôture d'enquête)	Le….	Equipe de contrôle et entité contrôlée	Par appel téléphonique ou messagerie (mail, WhatsApp, etc.)
Rédaction et signature du procès-verbal de constat (clôture d'enquête)	Le….		Elle se fait sur place en entreprise et/ou dans les bureaux de l'équipe de contrôle. L'entité contrôlée peut reconnaître spontanément les constatations de l'équipe de contrôle et opter, si elle le souhaite pour une solution transactionnelle ou choisir de faire valoir des arguments contraires par un recours en douane.

CONTACTS UTILES

Nom(s) et prénom(s)	Structure ou administration	Qualité	Téléphone	Email

Le Chef de Mission **Le Responsable de l'entreprise**

Annexe 6 : Grille d'auto-évaluation de la validité des procédures d'Audit / ACP

« GRILLE D'AUTO-EVALUATION DE LA VALIDITE DES PROCEDURES DE CONTROLE A POSTERIORI

*Dispositions cumulées du Code des Douanes CEMAC et de la Loi N° 202/018 du 17 décembre 2020 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2021 dont la Circulaire N° 016/MINFI/DGD du 18 janvier 2021 précise les modalités d'application des dispositions douanières

Phase du contrôle	Modalités/activités	Base légale	Observation(s)
Planification	Exploitation des documents et informations en vue de la détermination des risques de fraude ou de violation de la règlementation en vigueur ; élaboration du plan périodique de contrôles (ordres de mission)	Art. 7ème al.8a) LF 2021	Travaux préparatoires pour programmation des investigations sur place
Exécution	Notification avis de passage (indication date d'arrivée équipe des vérificateurs, sa composition, durée du contrôle, période couverte par le contrôle, dispositions à prendre pour déroulement harmonieux du contrôle (espace de travail, documents à produire, droit de se faire assister par un expert douanier de son choix).).	Art. 7ème al.8b) LF 2021	
	Durée de la mission de contrôle : 03 mois pour compter signature du PVO. Toutefois possibilité de prorogation une fois, sur proposition du chef de mission ou dans les limites nécessaires à la clôture des investigations pour pratiques dilatoires ou dirimantes imputables au contrôlé ou à toute personne extérieure à l'administration.	Art. 7ème al.8b-i, ii) LF 2021	L'art. 2ème al. 14 LF 2018 indique : «Le redevable qui s'abstient, use des manœuvres dilatoires ou refuse de communiquer les documents demandés lors d'un contrôle s'expose aux peines prévues à l'article 399 du CDC, sans préjudice d'un redressement sur la base des éléments objectifs reconstitués par l'administration. Les documents non communiqués lors d'un contrôle après réclamation expresse des vérificateurs laissant trace écrite, ne peuvent être produits ultérieurement lors de la

1

			phase contentieuse.»
	Les demandes de report de contrôle formulées par l'entité contrôlée ont pour effet, lorsqu'elles sont acceptées par l'administration, d'interrompre la computation des délais de contrôle	Art. 7ème al.8b-iii) LF 2021	
	Le silence gardé par les vérificateurs commis à un contrôle a posteriori au-delà du délai prévu dans l'ordre de mission est une cause de caducité dudit contrôle. Les actes posés dans ce cadre sont réputés nuls, à l'exception des procès-verbaux de constat dûment signés des parties. Dans ce cas, il ne peut être poursuivi que sur la base d'un nouvel ordre de mission qui définit une nouvelle période de contrôle	Art.7ème al.8b-iv) LF 2021	L'article 12ème de la LF 2023 précise que désormais, les vérificateurs qui sollicitent la prorogation du délai d'exécution d'un contrôle a posteriori en raison de manœuvres dilatoires doivent en rapporter la preuve à travers le procès-verbal de constat dressé à cet effet ou les demandes écrites d'informations adressées au concerne restées sans effet. Il est donc impératif de communiquer essentiellement par des moyens administratifs laissant trace écrite (lettres écrites, mails, procès-verbaux) pour constater les manquements du contrôlé dans la procédure. Pour toute situation d'indisponibilité exprimée par le contrôlé, lui exiger une demande de report, à laquelle on donnera la suite légale aux fins d'interruption de la computation des délais, qui ne reprendront qu'après la régularisation de la situation ayant engendré cette interruption. En faire mention dans les actes et/ou pièces de procédure. Cette disposition pose l'exigence d'une préparation sérieuse du contrôle à exécuter, notamment en se prémunissant d'informations pertinentes et exploitées de manière efficiente pour tenir les délais, sauf pratiques dilatoires dûment constatées, et notifiées par écrit, avec

			mention que ces agissements ont effet interruptif sur leur computation
	Le contrôle douanier a posteriori ne peut couvrir que les exercices non prescrits, sauf les cas de prescription trentenaire prévus par le Code des Douanes CEMAC	Art.7ème al.8b-v) LF 2021	Le délai de prescription pour les opérations de droit commun est de 03 ans pour compter de l'année/exercice au cours duquel elles se sont réalisées (Article 398.CDC-« L'administration des douanes est non recevable à former aucune demande en paiement des droits, trois ans après que lesdits droits auraient dû être payés. ». Les cas de prescription trentenaires sont prévus. Article 399.CDC « -1) Les prescriptions visées par les articles 396, 397 et 398 ci-dessus n'ont pas lieu et deviennent trentenaires quand il y'a avant les termes prévus, contrainte décernée et signifiée, demande formée en justice, condamnation, promesse, convention ou obligation particulière et spéciale relative à l'objet qui est répété. 2) Il en est de même à l'égard de la prescription visée à l'article 398 lorsque c'est par un acte frauduleux du redevable que l'administration a ignoré l'existence du fait générateur de son droit et n'a pas pu exercer l'action qui lui compétait pour en poursuivre l'exécution. ». L'article 2ème al. 15 de la LF 2018 ajoute : « L'Administration des Douanes est habilitée à reprendre un contrôle ou une vérification sur une période précédemment contrôlée et sur le même objet en

			cas de constatations sur la base des écritures comptables et financières datant de moins de 03 ans, des éléments nouveaux dissimulés par la personne contrôlée lors du contrôle. »
	Les responsables des entités contrôlées sont tenus d'assister aux travaux de la mission de contrôle, et peuvent se faire assister, le cas échéant, par un expert douanier de leur choix	Art.7ème al.8b-vi) LF 2021	Cette exigence relative au renforcement du principe général du droit à la défense doit être reprise sur tous les actes de procédure
	Exigence du respect par les vérificateurs lors des travaux sur place des principes généraux de la légalité des preuves et des peines, du contradictoire, de l'impartialité et de l'indépendance à l'égard des entités contrôlées	Art.7ème al.8b-vii) LF 2021	Les preuves doivent être légalement admissibles, le contrôlé doit épuiser ses justifications dans les délais légaux et émettre toute réserve qu'il juge nécessaire, en toute équité et transparence
	Notification des constatations au contrôlé par PVI ou lettres d'observations, mentionnant clairement les manquements relevés et du droit de se faire assister par un expert douanier de son choix	Art.7ème al.8b-viii et ix) LF 2021	PVI et lettre d'observations sont le deux variantes d'actes de constatations intermédiaires prévus par la LF 2021. Toute défaillance du contrôlé doit être constatée par acte écrit, aux fins de droit
	Délai de réponse aux constations intermédiaires, par correspondance laissant trace écrite avec arguments et preuves point par point : 08 jours francs. Silence au-delà du délai considéré comme aveu de carence	Art.7ème al.8b-x) LF 2021	
	Tenue d'une ultime séance de travail contradictoire dès réception réponse du contrôlé et rédaction d'un relevé de conclusions signé des parties ou leurs mandataires, le cas échéant	Art.7ème al.8b-xi) LF 2021	Le relevé de conclusions tire l'ensemble des conclusions intermédiaires du contrôle et prépare à la rédaction de l'acte de clôture

Clôture	**Contrôle sans constatation d'infraction** : rédaction, signature et enregistrement et notification du PVC	Art.7ème al.8c-i) LF 2021	
	Contrôle avec constatation d'infraction(s): Rédaction par les vérificateurs dans leurs bureaux ou au lieu de contrôle, sur la base du relevé de conclusions, du PVC en présence du contrôlé/mandataire invité à y insérer ses dires et observations éventuelles, signer et en recevoir copie	Art.7ème al.8c-ii) LF 2021	En cas de recours éventuel, les contestations ne peuvent porter que sur les réserves explicites formulées dans le PVC (art. 2ème, al.16 LF 2019)
	Caractère inopérant du refus de signer sur les effets contraignants du PVC et des manœuvres en vue de ce résultat. Constatation desdits faits par le service après mise en demeure, le cas échéant, enregistrement du PVC et mise en route des poursuites et contraintes selon les textes en vigueur. Les contestations aux PV régulièrement signés doivent satisfaire aux conditions d'exercice des recours	Art.7ème al.8c-iii et iv) LF 2021	
	Rédaction d'un rapport général d'enquêtes au terme du contrôle	Art.7ème al.8c-v) LF 2021	
Recours	Conditions d'exercice des voies de recours en douane : le PVC doit avoir été signé avec des réserves explicites sur les différentes constatations du service ; DGD, délai : 30 jours francs à compter notification PVC et amende éventuelle ; reprendre distinctement différentes constatations du PVC avec arguments ou preuves contraires ; soumission	Art.8ème al.1à8 LF 2021	

	contentieuse de 20% des D&T éludés contestés ou de 20% de l'amende si pas de D&T éludés ; dépôt recours et soumission contentieuse en même temps au service verbalisateur ; Délai de réponse du DGD 30,jours, en cas de silence au-delà : rejet ; en cas de rejet tacite ou express du DGD, saisine éventuelle de la Commission d'arbitrage des litiges douaniers, délai : 30 jours ; Si contestation décision dite Commission, saisine du Conseil des Ministres de l'UEAC, délai : 30 jours francs à compter date notification décision ; cette saisine n'a pas d'effet suspensif ; compétence des instances judiciaires à statuer qu'en cas de non aboutissement de toutes les voies de recours précédentes ; possibilité lors des recours non judiciaires pour le contrôlé de se faire assister par un expert douanier agréé de son choix		
Recouvrement	Selon les dispositions du Code des Douanes CEMAC, des LF et procédures de l'OHADA sur les voies d'exécution (mise en demeure, suspension d'activités, blocage des comptes, avis à tiers détenteurs, etc.)		

Source : Le candidat

TABLE DE MATIERES

SOMMAIRE i

AVERTISSEMENT ii

LISTE DES ABREVIATIONS v

RESUME vii

ABSTRACT viii

LISTE DES TABLEAUX ix

LISTE DES FIGURES x

LISTE DES DIAGRAMMES xi

INTRODUCTION GENERALE 1

I. Contexte et justification 2

II. LA REVUE DE LITTERATURE 4

1. Les apports de la littérature convenable à l'APD 4

2. Les limites et critiques de la littérature existante 6

3. Les insuffisances persistantes et la contribution de notre étude 7

III. PROBLEMATIQUE 8

1- Question centrale 8

2- Questions spécifiques 8

IV. OBJECTIFS 9

a.Objectif principal 9

b. Objectifs spécifiques 9

V. HYPOTHÈSES 9

1- Hypothèse principale 9

2- Hypothèses spécifiques (résultat attendu) 9

VI. INTÉRÊT DE L'ÉTUDE 10

1. Sur le plan scientifique 10

2. Sur le plan pratique 10

VII. METHODOLOGIE DE L'ETUDE 11

A- PRESENTATION DES DONNÉES ET DELIMITATION DU CHAMP D'ETUDE 11

1. La délimitation spatiale de l'étude 11

2. La délimitation temporelle de l'étude 11

i. PRESENTATION DES OUTILS D'ANALYSE 12

2. Techniques de collecte des Données 15

3. Techniques d'analyse des données 15

4. Présentation des variables et du modèle économétrique 16

..... 17

1ERE PARTIE : AUDIT POST-DÉDOUANEMENT ET RENDEMENT FISCAL 17

CHAPITRE 1 : AUDIT POST-DÉDOUANEMENT ET RENDEMENT FISCAL : ANALYSE THÉORIQUE ET CONCEPTUELLE 18

Section 1 : L'évolution historique et conceptuelle des contrôles douaniers : de la contrainte frontalière au levier fiscal a posteriori 19

a) Impact négatif sur la fluidité commerciale et effet pervers d'incitation à la fraude 20

Section 2 : Les fondements théoriques de l'APD comme levier de rendement fiscal 24

E(U) = (1-p) U(R - θD) + p U(R - θD - π(R-D)) 24

Conclusion du chapitre 29

CHAPITRE 2 : AUDIT POST-DÉDOUANEMENT ET RENDEMENT FISCAL SOUS LE PRISME DE LA DIRECTION GÉNÉRALE DES DOUANES DU CAMEROUN. 30

Section 1 : Méthodologie explicative et description des données 30

Section 2 : L'analyse quantitative du rendement fiscal des audits post-dédouanement (2019-2025) .. 38

a) L'évolution du nombre de contrôles 42

a) Le redressement moyen par contrôle 43

a) Le taux de recouvrement des redressements 44

b) Le délai moyen de traitement des audits 46

2.4 Les facteurs explicatifs de la performance et leurs effets sur les recettes fiscales 47

PARTIE 2 : AUDIT POST-DÉDOUANEMENT ET CONFORMITÉ FISCALE 50

CHAPITRE 3 : APD ET CONFORMITÉ FISCALE : UNE ANALYSE THÉORIQUE 51

Section 1 : Fondements théoriques de la conformité fiscale et genèse des contentieux douaniers 51

1.1 Les modèles économiques de la conformité fiscale appliqués au contexte douanier 51

1.2 Les sources des contentieux douaniers : une typologie théorique 52

1.2.1 Première cause : la qualité des constatations 53

1.2.3 Troisième cause : la complexité des règles douanières 53

1.2.4 Quatrième cause : les stratégies délibérées de contestation 54

2.1 Le canal direct : impact directement sur les opérateurs contrôlés 55

2.2 Le canal dissuasif : l'effet sur l'ensemble de la population des opérateurs 56

2.3 Le canal pédagogique : l'apprentissage organisationnel et l'amélioration des connaissances 56

2.4 Le canal relationnel : la construction de la confiance et de la légitimité 56

2.5 Le canal incitatif : la différenciation des traitements et la récompense de la vertu 57

CHAPITRE 4 : APD ET CONFORMITÉ FISCALE : UNE ANALYSE EMPIRIQUE A LA LUMIERE DES DOUANES CAMEROUNAISES 60

1.2 Méthode : régression multiple et ses limites 61

1.3 Analyse de corrélation linéaire 62

CONCLUSION GENERALE 85

ANNEXES 96

Présentation et objectifs de l'entretien (à lire au début) 97

Section 1: Évolution perçue des pratiques d'audit depuis 2017 97

Section 2 : Déterminants de la sélection des opérateurs à contrôler 98

Section 3 : Dynamique des procédures contradictoires et impact (effet) sur la réduction des contestations 99

Section 4 : Facteurs institutionnels limitant l'efficacité des contrôles 100

ENQUÊTE SUR LES PRATIQUES DOUANIÈRES ET LA PERCEPTION DES OPÉRATEURS ÉCONOMIQUES VIS-À-VIS DE L'AUDIT POST-DÉDOUANEMENT 102

1. Présentation de l'enquête 102

2. Composition de l'échantillon 103

3. Résultats principaux — Indicateurs de perception 104

4. Analyse et interprétation des résultats 105

5. Tableau de synthèse comparative — Éditions 2018 et 2022 106

6. Conclusions et recommandations 107

Référence bibliographique 107

POST-CLEARANCE AUDIT REFERENCE AND IMPLEMENTATION GUIDE 108

1. Fiche d'identification du document 108
2. Contexte et objet du guide 109
3. Structure et contenu analytique 109
4. Principes fondateurs 110
5. Recommandations opérationnelles clés 112
6. Indicateurs de performance recommandés 112
7. Pertinence pour le mémoire — Analyse comparative avec la DGD Cameroun 113
8. Synthèse et apport au mémoire 114
Références bibliographiques 115
TABLE DE MATIERES 126