

# L'évolution Des Finalités Du Contrôle De La Dépense Publique Au Regard Des Nouvelles Réformes De Finances Publiques Camerounaises

**HASSANA Barnabas**

Doctorant à la Faculté des Sciences Juridiques  
et politiques de l'Université de Ngaoundéré

**Résumé – Depuis l'indépendance jusqu'à une période relativement récente, le système financier camerounais était centré sur l'approche juridique. Cette architecture propre à une logique des moyens a eu pour l'exaltation des considérations de régularité des opérations financières en générale, et de la dépense en particulier. Intégré dans la mondialisation économique et financière avec son corollaire la promotion de la compétitivité et partant l'inscription à l'idéal de performance et de transparence, le Cameroun a dû revoir non seulement la finalité mais aussi son système financier en général, pour l'inscrire dorénavant aussi dans la logique des résultats. Ceci sans pour autant se démettre de l'approche originelle.**

**Mots clés - évolution, finalité, contrôle, dépense publique.**

Abstract- From independence until relatively recently, the Cameroonian financial system has focused on the legal approach. This architecture proper to a logic of means had for the exaltation of considerations of regularity of financial operations in general, and expenditure in particular. Integrated in the economic and financial globalization with its corollary the promotion of the competitive and thus the inscription to the ideal of performance and transparency, Cameroon had to review not only the purpose but also its financial system in general, for the henceforth also be part of the logic of results. This, however, without departing from the original approach.

**Keywords—evolution, objective, control, public expense**

## I : INTRODUCTION

« L'action publique en générale et la gestion du denier public en particulier doit faire l'objet d'un contrôle particulier afin non seulement de prévenir ou sanctionner les détournements à des fins privées ou étrangères à l'intérêt général, mais aussi de garantir qu'elle exerce conformément aux décisions prises par les instances légitimes qui expriment la souveraineté des citoyens. La démocratie exige, plus que tout autre

*régime, contrôle et transparence dans le domaine des finances publiques »<sup>1</sup>. Ainsi, un contrôle correctement effectué constitue le corollaire indispensable et logique d'un régime qui entend œuvrer dans le sens de l'intérêt général, pour la réalisation du bien commun. La nécessité de mettre en place un système approprié de gestion des deniers publics se voit imposer<sup>2</sup>.*

En effet, aidé par le contexte financier universel enclin à la transparence, à la performance et à la bonne gouvernance<sup>3</sup>, les autorités publiques camerounaises ont procédé ces dernières années à une amélioration ou densification des institutions de contrôle de ses finances publiques. Cette évolution matérielle que formelle aurait été inefficace si elle ne se serait pas suivie d'une réorientation, que dis-je, d'une diversification téléologique des institutions de contrôle. Cet état des choses s'est matérialisé par une amélioration de la régularité, but jusqu'alors exclusif du contrôle financier au Cameroun<sup>4</sup> et une introduction de la performance, finalité résumant à elle seule la modernité financière ambiante<sup>5</sup>.

Le contrôle de la dépense publique au Cameroun était fondamentalement voire exclusivement centré sur le respect des règles et principes. Et comme tel, la légitimité d'une dépense était donc appréciée à sa seule conformité aux textes. L'Etat était tellement obsédé par la régularité que le côté qualitatif lui échappait.

De nos jours, on remarque que les services publics demeurent déficients dans leur offre, les choix des dépenses publiques sont de plus en plus contestés aussi bien par les citoyens que par les institutions internationales et la société civile qui accompagnent le pays dans sa démarche de développement<sup>6</sup>. L'autorisation parlementaire ne suffit plus pour légitimer les dépenses publiques, ces dernières doivent être non seulement régulières mais aussi performantes.

En réalité, les récentes réformes des finances publiques camerounaises n'ont pas remis en cause la régularité comme finalité du contrôle de la dépense publique, au contraire, les réformes ont plutôt contribué à sa consolidation. Ceci du fait de son maintien non dans son acception initiale mais plutôt dans une compréhension révisée ou tout au moins améliorée, qui transcende le strict formel traditionnel pour s'épanouir dans une dimension substantielle qui était sérieusement amputée<sup>7</sup>. Ces réformes ont introduit également des considérations de la performance comme nouvelle finalité de toute investigation faite sur cette opération financière. C'est d'ailleurs la substance de l'alinéa 2 de l'article 83 qui dispose que : « *Ces contrôles peuvent, selon leur conception ou circonstances être des contrôles de régularité, ou de performance* »<sup>8</sup>

Si les notions juridiques ne sont pas fixes et sont les plus difficile à cerner, il est nécessaire de préciser ces concepts du contrôle de régularité et du contrôle de performance.

L'origine étymologique du mot « contrôle » est claire, il est formé de « contre » et de « rôle ». Le rôle est un registre, le premier contrôle est donc de tenir le registre en double, l'un servant à vérifier l'autre. Vérifier c'est reconnaître une chose pour vraie (ou fausse), c'est rechercher la vérité. Cela nécessite un point de vue extérieur qui est bien marqué par le vocable « d'inspection », comme « l'action de regarder »<sup>9</sup>.

Le contrôle est donc l'action de regarder afin de rechercher la vérité (2) et il ne peut être mené que de l'extérieur par rapport à son champ.

Suivant le décret du 15 mai 2013 portant régime particulier du contrôle administratif des finances publiques au Cameroun, le contrôle de la régularité est défini comme « *activité permettant de s'assurer de la conformité des opérations budgétaires, financières, et de gestions du patrimoine de l'Etat aux lois et règlements en vigueur* »<sup>10</sup>.

Suivant le même décret, le contrôle de performance quant à lui est défini comme « *activité permettant de s'assurer de la réalisation des objectifs avec efficacité, efficiente et économie, sur la base d'indicateurs prédéfinis, après mise en œuvre des stratégies, des programmes et des actions de l'administration avec allocation conséquente des ressources publiques* »<sup>11</sup>.

Aujourd'hui, au Cameroun, comme dans bien d'autres pays sous-développés ou en voie de développement, la nécessité est établie d'une action rapide et efficace des pouvoirs publics face à l'ampleur des problèmes de développement à régler.

## **Au regard des nouvelles réformes du système de contrôle de la dépense publique au Cameroun, qu'est ce qui caractérise l'évolution de la finalité du contrôle de la dépense publique ?**

La problématique ainsi énoncée ne laisse pas d'équivoque sur l'apport des récentes réformes quant à l'évolution des finalités du contrôle de la dépense publique. Autrement dit, la finalité du contrôle de la dépense publique a connu une évolution variable.

Traditionnellement, la finalité du contrôle de la dépense publique était fondée sur la recherche de la régularité. Avec les différentes réformes qu'a subies les finances publiques camerounaises, la régularité a connu une consolidation (I). Toutefois, les exigences de l'efficacité, l'efficience, l'économie, de la transparence et de la sincérité de la dépense ont fait que le législateur camerounais introduise une nouvelle finalité du contrôle de la dépense, à savoir la performance (II).

### **II : LA CONSOLIDATION DE LA REGULARITE COMME FINALITE TRADITIONNELLE DU CONTROLE**

Ce qui caractérise les opérations budgétaires en général et celles de la dépense en particulier, c'est l'existence d'un certain nombre des règles que les acteurs sont tenus de respecter. Car, l'utilisation des ressources collectives par les gestionnaires publics élus ou non doit s'inscrire dans le respect rigoureux de principes et procédures établis et les informations y relatives doivent être portées à la connaissance du citoyen, aussi bien par ces gestionnaires que par une instance de contrôle indépendante. D'ailleurs, le respect des lois est une expression de l'Etat de droit. Le citoyen ne supporte les prélèvements publics que s'il a la garantie que les fonds qui sont soustraits à sa décision sont utilisés de manière transparente, conforme aux règles de droit et aux décisions des assemblées délibérantes qui adoptent les budgets.

L'écart entre régularité de forme et la régularité de fond n'est pas souvent aisé à établir. La production d'une pièce écrite qualifiée de justification serait du domaine de la régularité de fond. Dans la pratique cette distinction a été abandonnée par le ministre des Finances camerounaises de l'époque et le contrôle de la régularité porte à la fois sur le fond et sur la forme.

L'œuvre ne sera pas achevée par apport à une réforme destinée à réviser les institutions défailtantes, le mouvement de réorientation des finalités du contrôle a par contre permis à la régularité formelle d'y enraciner (A) et renforcer davantage la régularité substantielle (B).

#### **A : La conservation du contrôle de la régularité formelle**

Faire un aperçu synoptique du contrôle de la régularité formelle ou de conformité revient à élaguer ce système de contrôle pour ensuite dégager la portée que celui-ci renferme. Pour dire autrement, à

quoi consiste le contrôle de conformité (1) ? Quelle est la portée de ce contrôle dans le contexte Camerounais (2) ?

### **1 : La consistance du contrôle de la régularité formelle**

Les bonnes pratiques imposent la conformité de la pratique budgétaire aux principes, règles et procédures consacrées par la loi et règlement. Autrement dit, dans un Etat de droit, l'ensemble des activités politiques, sociales et financière est régi par des règles et principes juridiques. C'est bien sûr pour répondre à cette exigence d'Etat de droit que le système de contrôle de conformité est instauré. Ce contrôle a pour objectif de vérifier exacte application des règles et principes dans un but préventif et répressif. Pour le faire, les organes ou institutions de ce contrôle doivent tout d'abord s'appuyer sur des pièces y afférentes (a) et sur des règles et principes (b).

#### **a : La conformité des pièces exigibles.**

Les opérations de liquidation sont effectuées en principe à la demande des créanciers. Les ordonnateurs-liquidateurs, au vu des pièces justificatives, procèdent à la liquidation après vérification de ces pièces.

Au Cameroun comme en France, le contrôle de la loi de finances se repose sur le contrôle des pièces relatives aux opérations des recettes ou aux engagements des dépenses de l'Etat. Il ne s'agit pas ici de vérifier la juridicité ou la légalité des opérations financières, mais plutôt procédé au contrôle des pièces relatives aux opérations c'est-à-dire au recouvrement. C'est ainsi que toute proposition d'engagement de dépense par exemple quelle que soit sa nature (décret, arrêté, lettre de commande, contrat etc.), doit être soumis au contrôleur avec des pièces justificatives. Concrètement le contrôle est rendu possible du fait de la transmission au contrôleur financier, de toutes les pièces justifiant l'engagement de la dépense. C'est ainsi que le contrôleur se livre alors à un examen de la régularité juridique c'est-à-dire imputation des crédits et disponibilité des crédits. Ici, le contrôle est nécessairement plus formel que celui exercé au stade de l'engagement de la dépense. Le contrôleur financier et le comptable qui sont les principaux intervenant dans le circuit se soucient accessoirement si la dépense engagée est ordonnancée est légale, leur souci premier porte sur l'existence de certaines pièces précises qui sont des conditions sine qua none de la suite à donner à l'opération. C'est ainsi que le contrôleur vérifie certes la régularité du dossier lors de l'engagement de la dépense, de l'accréditation du gestionnaire du crédit, du niveau des prix dans la mercuriale lorsqu'il s'agit d'un marché public, de l'existence des crédits, mais surtout il assure que les pièces y relatives sont conformes.<sup>12</sup> Dans d'autres pays, le visa

d'engagement de la dépense publique est une exigence et par conséquent constitue la pièce maitresse sur laquelle porte le contrôle financier à cette étape de la dépense du droit commun. Pour ce qui est des comptables par exemple, ils ne s'attèlent qu'à vérifier les pièces sanctionnant le passage dans les étapes précédentes d'engagement de la liquidation et l'ordonnancement. Bien plus il contrôle les pièces d'identité du créancier de l'Etat.

#### **b : La conformité aux règles et principes.**

Le droit financier est innervé par un ensemble des règles et principes. L'exercice du contrôle de conformité doit reposer avant tout sur l'exploitation des données contenues dans la loi de finances de l'année et dans les documents comptables des administrations financières. Son efficacité suppose une véritable implication des organes et le souci d'un examen scrupuleux des règles et principes qui peuvent être comme des véritables boussoles pour ces derniers. Autrement dit, les principaux acteurs intervenant dans les différentes étapes ou qui interviennent lors de collecte des recettes et d'engagement des dépenses publiques doivent respecter les règles et des principes qui encadrent ces processus. C'est d'ailleurs l'occasion pour les contrôleurs de s'assurer du respect par les principaux intervenant dans les processus de l'autorisation accordée par le parlement, même si celle-ci n'a qu'une valeur habilitative<sup>13</sup> et non impérative par rapport à l'ordonnateur de crédit qui est aucunement obligé d'effectuer la dépense autorisée telle quelle.<sup>14</sup> Ainsi l'appréciation de l'opportunité de la dépense par exemple revient à l'ordonnateur, seulement celui-ci n'a pas la faculté de franchir la barre de crédit autorisée par la loi de finances. La dépense autorisée n'est pas potentielle, elle n'est pas encore réelle encore faut-il l'engager. Et bien plus, le contrôle de conformité ou de la régularité formelle en dépit de dysfonctionnement pratique propre à la procédure Camerounais de contrôle de la dépense publique qui, pour les différents organes de contrôle d'insister sur les formalités,<sup>15</sup> le contrôle de régularité formelle porte également tout de même sur le fond des règles elles-mêmes. En principe il s'agit de vérifier l'exacte application des différents instruments juridique qui gouvernent les finances publiques. Ces instruments juridiques sont entre autres les lois et règlements et éventuellement la constitution voir les conventions intégrées dans l'ordre juridique financier interne.<sup>16</sup> Ces acteurs doivent également vérifier la conformité des opérations aux principes tels que : le principe d'annualité, principe de l'équité, le principe de la

spécialité, le principe d'unité, principe d'universalité etc.

Au bénéfice de cette analyse il en ressort que le contrôle de conformité se résume en un contrôle des pièces justificatives et du contrôle des règles et principes de droit financier toute chose qui trahit l'importance que revêt ce type de contrôle.

## 2 : L'intérêt du contrôle de la régularité formelle

Le contrôle de la régularité formelle a été très tôt ressenti comme une nécessité primordiale et ceci dans le but d'assurer plus essentiellement le respect de la légalité budgétaire, c'est à dire la conformité de l'exécution administrative et comptable aux règles de droit et aussi pour assurer le respect de l'autorisation budgétaire donnée par le parlement.<sup>17</sup> Ce double objectif lui confère son originalité ou son importance. Pour dire autrement, le contrôle de la régularité formelle eu égard à sa consistance joue un rôle capital dans la préservation de la légalité financière **(a)** et dans le respect de l'autorisation **(b)**.

### a: L'exigence de la conformité des opérations budgétaires aux normes préétablies.

Les contraintes relatives à la bonne exécution des budgets publics imposent le respect des règles, principes et procédures par tous les intervenants dans la chaîne de l'exécution budgétaire. Il en est de même des projections effectuées en amont de l'exécution afin de satisfaire aux exigences de crédibilité et de sincérité des budgets et des comptes publics. Autrement dit, les bonnes pratiques imposent la conformité de la pratique budgétaire aux principes, règles et procédures consacrées par la loi et règlements.

Nous pouvons ainsi dire non sans quelques raisons, que l'un des soucis majeurs du contrôle de conformité réside dans cette optique de préserver cette égalité financière qui est d'ailleurs gage de l'Etat de droit financier. En réalité la conformité dont il est question c'est, la conformité de ce qui est prévu par les textes et ce qui est finalement, ou en train d'être réalisé. A titre illustratif il s'agit entre autres :

-Le strict respect de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable afin de garantir la sécurité des fonds publics et assurer une division rationnelle du travail ;

- Le respect du calendrier budgétaire par les divers intervenants<sup>18</sup> ;

- Le respect de la réglementation en matière de commande publique ;

- Le respect par des divers acteurs budgétaires de leurs rôles respectifs ;

- Le respect des différentes étapes de la dépense publique.<sup>19</sup>

La préservation de légalité financière a pour conséquence l'usage normal des deniers de l'Etat toute chose qui concourt à l'amélioration des conditions de vie de l'Etat, ou mieux de sa population. En matière financière, le principe de légalité suppose que toutes les opérations financières réalisées par des personnes publiques doivent être encadrées et contenues dans les textes juridiques en emportant toutes les conséquences possibles à tout acte juridique.<sup>20</sup> C'est bien la raison pour laquelle le contrôle de conformité est un moyen de concrétisation du principe de légalité financière. Que ce soit une vérification des règles de fond ou un contrôle des règles de forme, l'objectif final est d'assurer une opération légale des recettes ou des dépenses.

Par le contrôle de conformité, la sécurité et même l'intégrité des opérations escomptées en fin de compte par le principe de légalité sont garanties, au bénéfice de toute la collectivité publique ou au bénéfice de l'intérêt général. C'est ce qui justifie le besoin de renforcer ces contrôles dans le circuit de réalisation de la dépense au Cameroun et ceci dans l'optique de parvenir à une bonne maîtrise de cette opération financière que le principe de légalité financière recherche.<sup>21</sup> Tel est le bien fondé du contrôle de conformité vis-à-vis de la légalité financière.

### b : Le respect de l'autorisation budgétaire<sup>22</sup>.

Les crédits budgétaires mis à la disposition du gouvernement et votés par le parlement ne forment pas un bloc, c'est-à-dire que l'autorisation n'est pas donnée en bloc. Ces crédits sont au contraire regroupés par nature et par destination<sup>23</sup>. Cette règle a été imaginée pour empêcher le gouvernement d'employer à sa guise les crédits ouverts par la loi de finances. Pour permettre aux représentants de la nation de contrôler utilement les actes du gouvernement ou des ordonnateurs dans le processus d'exécution de la loi de finances, il est nécessaire et logique de fixer une unité de vote des dépenses, unité qui s'imposera à ces derniers dans l'exécution du budget comme unité des crédits. Ainsi donc un contrôle exact de l'exécution du budget est rendu possible. Ce contrôle serait illusoire si le gouvernement n'avait à répondre que de l'emploi d'une masse considérable de crédits. C'est pourquoi l'exécution du budget doit obéir au respect de de

l'autorisation budgétaire et ceci n'est possible que si un contrôle est effectué.

Au-delà de sa pertinence quant à la préservation de la légalité financière, le contrôle de conformité vise par ailleurs le respect de l'autorisation du parlement et de ce fait la réforme de ses compétences financières érodés du fait d'une rationalisation considérable de la part du gouvernement.<sup>24</sup> Au Cameroun comme en France, le parlement occupe une position importante dans le processus budgétaire. En principe, seul le parlement peut autoriser l'exécution du budget<sup>25</sup> et en effet, les autorisations parlementaires des opérations budgétaires consistent en réalité à recouvrer les recettes et à engager les des dépenses publiques. Ces autorisations définissent le montant, la nature et l'affectation des crédits dans un document dénommé loi de finances.<sup>26</sup> Ainsi le contrôle de conformité, visant l'application des normes qui régissent l'ensemble de ces opérations, à l'instar de la norme législative portant autorisation parlementaire et que l'on appelle loi de finance, vise en réalité le plein respect des autorisations parlementaires. Ce contrôle permet à renforcer les pouvoirs parlementaires en matière budgétaire, Car intervenant en principe lors du contrôle constitutionnel de la loi de finance qui est d'ailleurs préalable l'adoption de cette loi<sup>27</sup>.

Ayant pour objectif la préservation de la légalité et surtout garantir le respect des autorisations parlementaires, le contrôle de la régularité formelle laisse entrevoir une importance particulière dans les finances publiques. Cependant la satisfaction de ces objectifs est loin d'être atteinte dans la mesure où, en pratique les objectifs de ce contrôle de conformité sont difficilement réalisables. Autrement dit, au-delà de sa pertinence, le contrôle de conformité renferme des limites tant institutionnelles que objectives.

### **B : la de la régularité matérielle : le contrôle de l'effectivité**

Toute théorique, quel que soit sa pertinence, n'a de réelle importance qu'une fois traduite dans la réalité concrète quotidienne. C'est ainsi que, la régularité formelle tire toute sa pertinence lorsqu'elle est traduite sur le plan matériel ou lorsqu'elle est effective.

Et comme la précision en vaut la règle, il n'est pas exagéré de préciser que, le contrôle d'effectivité a toujours existé au Cameroun contrairement à ce beaucoup le faisaient remarquer. Ce contrôle n'était pas seulement trop développé. Les récentes réformes de finances publiques<sup>28</sup> engagées par les autorités camerounaises ont davantage milité dans le

sens de renforcement du contrôle de l'effectivité de la dépense publique. Autrement dit, le contrôle de la régularité substantielle ou matérielle n'était pas trop ressenti jusqu'à une date récente.

En dépit de la forte concentration du système de contrôle des finances publiques camerounais au contrôle de la conformité, les récentes réformes ont pu instaurer plus que par le passé, un mariage assez serré entre le contrôle de la régularité formelle et le contrôle de la régularité matérielle<sup>29</sup> ou d'effectivité. C'est d'ailleurs une bonne homogénéité entre le formel et le matériel dans la mesure où, le respect des règles de forme n'exclut pas la violation de celles de fond. Pour dire autrement, le respect des règles formel peut mettre un pan de voile sur des irrégularités dans la réalisation physique<sup>30</sup> de la dépense.

Le contrôle de la régularité matérielle, qui, contrairement au contrôle de régularité, recherche plutôt la réalisation concrète de la prestation qui a justifié l'engagement de la dépense concernée. C'est de la consistance de ce contrôle **(1)** que se dégage sa pertinence **(2)**

#### **1 : La consistance du contrôle d'effectivité.**

Le contrôle de l'effectivité est une investigation qui vise pour le contrôleur de se rassurer que la prestation qui a présidé à l'initiative de la dépense publique a été bel et bien réalisé.<sup>31</sup> Ainsi, les contrôleurs doivent, avant toute certification ou liquidation, s'assurer que les prestations et les livraisons constituent l'équivalent réel des sommes à décaisser et qu'elles ont été effectivement exécutées selon les règles de l'art.<sup>32</sup> Le contrôle de l'effectivité vise donc une proportionnalité entre les prestations et les sommes à décaisser **(a)**. Mais en sus de cela, ce contrôle a aussi pour objectif le respect des standards qualitatifs **(b)**.

#### **a : Le contrôle de la proportionnalité entre la prestation et les sommes mobilisées.**

Le contrôle d'effectivité ne voudrait pas tout simplement signifier la réalisation physique d'un ouvrage ou d'une prestation. Autrement dit, la livraison d'un bien ou la prestation d'un service à elles seules ne suffisent pas pour parler d'effectivité. Il y a effectivité si et seulement s'il existe une équivalence entre le service rendu et la quantité ou le montant des crédits à sortir de la fortune publique. Ainsi donc, contrôler d'effectivité signifie tout d'abord, s'assurer que les prestations ou services réalisés sont

équivalents des sommes que l'on s'apprête à sortir des caisses de l'Etat.

Ainsi, le but n'est pas d'appauvrir l'agent qui rend service à l'Etat par la réalisation des prestations, ni l'Etat qui bénéficie des prestations et paie la créance ainsi générée<sup>33</sup>. Mais qu'il y ait une sorte d'égalité ou équivalence entre les sommes et les prestations afin qu'aucune des deux parties ne soit lésée.

Au Cameroun, le contrôle d'effectivité est en principe exercé par le comptable matière pour toute dépense publique inférieure à **20.000FCFA** ; Sinon par une commission spéciale instituée à cet effet dans le cas contraire. Les diverses pratiques irrégulières qui se sont développées lors de l'exécution du budget au détriment de l'intégrité des biens publics revêt une importance particulière dans ce pays. Ce sont bien là des raisons qui ont motivé les autorités camerounaises à renforcer ce côté du contrôle.

Au bénéfice de cette analyse force est de réaliser que le contrôle d'effectivité se repose tout d'abord sur l'égalité ou l'équivalence entre les prestations ou livraisons et les sommes à décaisser. A côté du contrôle d'égalité se trouve un autre type et non de moindre, le contrôle du respect des standards qualitatifs.

#### **b : Le contrôle du respect des standards qualitatifs.**

Le contrôle du respect des standards qualitatifs se justifie par le fait que, dans certaines situations et qui est d'ailleurs récurrent au Cameroun, d'importantes sommes d'argent étaient décaissées sans une quelconque prestation en contrepartie. On dira alors que, le contrôle d'effectivité a un double objectif. En dehors du fait qu'il doit veiller à l'équivalence, il doit également assurer que les prestations ont été physiquement réalisées selon les règles de l'art<sup>34</sup>. Notamment en respectant les critères et standards qualitatifs en rapport avec la réalisation des ouvrages ou des services de l'Etat.

La question à laquelle répond le contrôle du respect des standards qualitatifs est celle de savoir si on doit juste se préoccuper de l'équivalence et mettre de côté la question de la qualité de prestation ou service rendu. Les ingénieurs de contrôle doivent donc témoigner que les services rendus ou les ouvrages livrés ont été exécutés suivant la règle de l'art c'est-à-dire tel qu'ils ont dû l'être du point de vue qualitatif. Ce contrôle du respect des standards qualitatifs n'est pas un contrôle facultatif. D'ailleurs, en ce qui concerne le cas des travaux financés par le budget de l'Etat, une fois achevés et livrés ceux-ci doivent subir le contrôle du respect des standards qualitatifs. C'est bien dans ce sens que la circulaire du Ministère des Finances portant instructions relative à l'exécution et au contrôle de l'exécution du budget de

l'Etat et les organismes subventionnés pour le compte de l'exercice budgétaire 2008 a été prise.<sup>35</sup>

En ce qui concerne la nature des ouvrages, les avis techniques de l'ingénieur de contrôle sont considérés sauf le cas contraire et s'il en vient, on fera recours à un autre service technique de l'administration.<sup>36</sup> Ceci contribue à lutter contre les ouvrages de l'Etat mal exécutés et par effet de conséquence des éternelles réhabilitations de ces genres d'ouvrages.

Nous pouvons ainsi retenir que, le contrôle de la régularité matérielle se résume en un contrôle d'égalité, ou mieux d'équivalence entre ce qui est réellement fait et les sommes décaissées et le contrôle du respect des standards qualitatifs c'est-à-dire le contrôle de la qualité des ouvrages ou prestations réalisés. Ainsi l'on dira que, le contrôle de l'effectivité qui était longtemps mis de côté vient cependant renforcer le contrôle de la régularité formelle. D'où la complémentarité entre le contrôle de régularité formelle et le contrôle de la régularité matérielle. C'est là où réside sa la pertinence de la régularité comme finalité du contrôle de la dépense publique.

#### **2 : La pertinence du contrôle d'effectivité de la loi de finances.**

L'atteinte de l'émergence telle que souhaitée par les autorités Camerounaises doit nécessairement passer par la maîtrise des finances publiques d'une manière générale et le système de contrôle en particulier. Et c'est bien dans ce sens que ces dernières ont introduit le contrôle d'effectivité toute chose qui confère son originalité, mieux son importance. Il importe en effet à l'Etat de savoir le sort qui a été physiquement réservé à chacune de ses dépenses<sup>37</sup> par exemple et ceci pour mieux orienter son action de développement. Pour arriver à cette fin, le contrôle d'effectivité ou de la régularité substantielle est l'un des moyens. Ceci est d'autant plus que, le contrôle de l'effectivité contribue à la lutte contre les détournements de deniers publics **(a)** et constitue également un préliminaire du contrôle de la qualité **(b)**.

#### **a : Le contrôle d'effectivité, un moyen de lutte contre les détournements de deniers publics.**

C'est avec profit que nous ici **Gaston Jèze** qui faisait remarquer que « *l'argent brule les doigts de ceux qui les manipulent* ». Car « *la vie nationale impose une ardeur qui se moque des finesses de la politique et qui exige un dévouement total au bien public* ». <sup>38</sup> Or une telle logique ne semble pas cependant faire l'objet d'une certaine adhésion dans

la société Camerounaise où la chose publique, mal considérée tend à se transformer en un bien privé à cause du mauvais système de protection dont la chose publique bénéficie. Ainsi, la mauvaise appréhension de la « **respublica** » fait que, ceux qui sont appelés à gérer les deniers publics ont tendance à détourner toute chose que le contrôle d'effectivité milite.

Le contrôle de l'effectivité vise à lutter contre toute tentative de détournement de deniers publics. Ainsi, les contrôleurs doivent veiller que les crédits décaissés par un organisme public aient fait l'objet d'une traduction fidèle et matérielle du fait soit de la réalisation effective d'un ouvrage, soit de la prestation d'un service manifeste. Le contrôle de l'effectivité lutte ainsi de manière active contre les détournements de deniers publics. Il veille à ce que les fonds de l'Etat ne prennent plus des destinations autres que celles prévues par la loi de finances. Grâce au contrôle d'effectivité, des changements frauduleux d'affectation de nature et même de destination de crédit, constitutifs de détournements, deviennent facilement détectables<sup>39</sup>.

Ainsi, l'organe chargé d'assurer le contrôle d'effectivité dispose de tous les moyens<sup>40</sup> possibles pour détecter les inégalités entre les prestations et les sommes décaissées et aussi la satisfaction des critères et standards de qualité requis. Le contrôle d'effectivité constitue donc à n'en point douter un moyen efficace de limiter les détournements des deniers publics. Il en constitue également un préliminaire du contrôle de la qualité.

#### **b : Le contrôle d'effectivité, étape initiale du contrôle de la qualité.**

La portée du contrôle de la régularité substantielle se vérifie en plus du fait qu'il constitue un moyen de lutte contre les détournements, il est aussi un préliminaire du contrôle de la qualité.

Ainsi, le contrôle de la régularité substantielle semble constituer une étape préliminaire du contrôle de la qualité et beaucoup dans la réalisation administrative. Il est conçu comme la première phase du contrôle de la performance. C'est un contrôle qui porte sur les prestations c'est-à-dire sur les réalisations physiques. Or le contrôle de performance est un contrôle de la qualité des résultats administratifs de cette opération financière. Ainsi nous pouvons affirmer que, le contrôle d'effectivité portant sur les prestations administratives est une première étape du contrôle de performance, avant toute analyse de l'efficacité, de l'efficience et de l'économie desdites prestations.<sup>41</sup> Dire qu'il est initial par ce qu'il se soucie en principe de la réalisation effective d'un résultat de l'action administrative financé par les crédits alloués. Et dans ce cas, le contrôle de performance à son tour utilisera ce résultat, pour

évaluer d'une part l'efficacité, c'est-à-dire la réalisation de l'objectif fixé, d'autre part l'efficience, c'est-à-dire une réalisation des prestations grâce aux moyens alloués exclusivement, et enfin l'économie, c'est-à-dire la réalisation de ces prestations grâce aux moyens alloués mais avec génération d'un bénéfice pécuniaire.

Caractérisé par son importance, le contrôle de la régularité substantielle est un moyen de lutte contre les détournements d'une part et d'autre part en constitue une étape initiale du contrôle de la qualité dont en dépend en grande partie la modernisation de notre administration financière. Cependant, ce sur le concret que l'efficacité d'une chose est appréciée.

Au regard de ce qui précède, le contrôle d'effectivité malgré sa pertinence fait face à des nombreuses difficultés qui obstruent son enracinement. Ces difficultés sont d'ordre moral ou éthique et d'autres sont liées à l'application quotidienne de certains instruments juridiques.

#### **III : L'INTRODUCTION DE LA PERFORMANCE COMME NOUVELLE FINALITE DU CONTRÔLE**

Le concept de performance nous place d'entrée de jeu face à une ambiguïté. Le concept est largement utilisé sans que sa définition fasse l'unanimité, ce qui reflète la polysémie du mot. Toutefois, le suspense peut néanmoins être levé dès à présent. La performance n'existe pas en soi et est fonction des conceptions de la réussite, variable selon les organisations et les acteurs.

Au regard de leur objectif commun qui est, la maîtrise de la dépense publique, la régularité et la performance ne doivent pas être appréhendées sous le prisme de l'opposition mais il convient plutôt dans la logique de la complémentarité<sup>42</sup>. Toutefois, sans exclure le dessein de la stricte application d'une réglementation générale inhérente à la régularité, la performance quant à elle transcende ces considérations purement juridiques, pour solliciter celles strictement managériales propres à la gestion des entreprises privées.<sup>43</sup>

On se pose dorénavant plusieurs questions dans le circuit de gestion de la dépense publique. Notamment si la dépense publique à réaliser est celle qu'il sied de réaliser dans tel montant<sup>44</sup>, et surtout si elle va satisfaire non seulement ceux qui l'ont initiés et exécutés, mais aussi ceux qui en sont les destinataires ? Par ailleurs les comptes qui résultent de sa réalisation sont-ils fidèles, fiables, exhaustive, bref sincères<sup>45</sup> ? On s'interroge en même temps sur l'initiative et les résultats de cette opération financière. Ceci dans le but de s'assurer si elle est opportune, efficace, efficiente, économe et sincère.

Le contrôle de la performance d'une dépense réside tout d'abord sur la qualité des choix de la dépense publique ou de l'opportunité **(A)** et sur les résultats de la dépense publique **(B)**.

### **A : La performance à l'initiative de la dépense : le contrôle de l'opportunité**

L'opportunité d'une dépense est l'ensemble des éléments pouvant justifier le choix d'une dépense. Il s'agit des raisons qui justifient le choix d'un objectif par rapport à un autre. Les raisons d'être d'une dépense sur la base de certains critères, à l'instar de l'utilité publique, la nécessité ou même l'urgence<sup>46</sup>. Son objectif doit en effet être la réponse à un besoin social bien précis<sup>47</sup>. La dépense publique sera d'autant plus pertinente qu'elle soulage la société de ce besoin au moment opportun. Il est donc clair que, privilégier une dépense par rapport à une autre n'est pas neutre.

Le contrôle de la performance d'une dépense publique ne se résume pas au seul contrôle de résultats de la dépense. C'est avant tout un contrôle qui porte sur le choix de la dépense à opérer. Il s'agit en fait du contrôle de l'opportunité qui contribue à guider ou à orienter les actions des personnes publiques<sup>48</sup>.

#### **1 : La consistance du contrôle de l'opportunité**

Ce n'est pas par ce qu'une dépense est publique qu'elle est socialement ou économiquement utile<sup>49</sup> et il ne suffit pas non seulement de montrer que sa finalité est légitime, ce qui est bien la moindre des choses, pour qu'elle soit engagée. Une dépense publique doit se fonder sur des critères de pertinence. C'est la raison pour laquelle, on doit avant tout, jauger l'opportunité de celle-ci.

#### **a : L'évaluation de la pertinence de la dépense**

La pertinence de l'objet de la dépense doit être l'élément principal pouvant justifier le choix d'une dépense. Cette pertinence s'apprécie sur la base de certains critères, à l'instar de l'utilité publique de la dépense, de la nécessité ou même l'urgence de la dépense. Son objectif doit en effet être la réponse à un besoin social bien précis. La dépense publique sera d'autant plus pertinente qu'elle soulage la société de ce besoin au moment opportun.

L'appréciation de l'opportunité constitue le préalable pour atteindre la performance d'une dépense publique. Il est donc clair que, privilégier une dépense par rapport à une autre n'est pas neutre. Pourquoi telle ou telle dépense au lieu de telle ou telle

l'autre ? Cette question amène à apprécier la pertinence de la dépense publique ou de l'opportunité de la dépense. Contrôler l'opportunité de la dépense publique revient à jauger son importance ou à apprécier sa pertinence, les raisons qui motivent son initiation par rapport à un autre<sup>50</sup>. En effet, il s'agit d'apprécier son importance ou son utilité publique, la nécessité voire l'urgence de cet engagement. Il doit résoudre un problème social ou répondre aux attentes de la société. Ces attentes peuvent résulter d'un fait prévisible ou alors d'une situation fortuite<sup>51</sup>. L'appréciation de la pertinence de la dépense publique voudrait donc ainsi dire que, la dépense publique sera d'autant plus qu'utile qu'elle soulage la société de ce besoin au moment opportun ou attendu. Autrement dit, juger l'utilité de dépense revient à répondre à la délicate question de savoir pourquoi telle dépense publique à tel moment **N**<sup>52</sup>. Cette question s'est souvent posée au Cameroun avec beaucoup d'acuité, en laissant à son passage l'épineux problème de la qualité des choix des autorités publiques dans l'initiation des dépenses publiques.

#### **b : L'évaluation des coûts de la dépense**

Contrôler l'opportunité de la dépense publique revient par ailleurs à apprécier au préalable le coût de celle-ci. Une dépense publique opportune peut être important ou moindre du point de vue quantitatif, et non pas forcément réduite, tout dépendant du besoin social en présence à couvrir et bien évidemment des crédits disponibles dont il faut par ailleurs apprécier le coût. Ainsi, contrôler l'opportunité de la dépense publique revient à apprécier l'utilité voire les effets que cette opération pourrait produire au sein de la société. Autrement dit, contrôler l'opportunité permet d'évaluer les effets que cette opération financière pourrait avoir sur les crédits publics disponibles pour la couverture des charges de l'Etat.

La mise en œuvre normale du contrôle de la qualité ou d'opportunité de la dépense au Cameroun nécessite la mise en commun d'un certain nombre d'éléments visant à rendre ce contrôle opérationnel. Ainsi, le contrôle de la qualité de dépense publique pourra se dérouler au Cameroun par le biais de la technique de l'évaluation parlementaire des politiques publiques introduite par la nouvelle loi<sup>53</sup>. Cependant, tout dépend du type d'évaluation que le parlement adoptera pour évaluer les dépenses publiques.

Hors mis le cas du contrôle classique réalisé par les parlementaires sur les projets de dépenses déposés par le gouvernement dans l'optique de leur adoption qui peut être qualifié de contrôle de qualité, bien qu'il consiste également en principe au choix des dépenses à autoriser, l'évaluation constitue une

technique authentique de contrôle d'opportunité de ces opérations financières.<sup>54</sup> L'évaluation qui est perçue comme étant un examen de l'impact ou de l'efficacité d'une action publique menée, elle peut aussi être l'occasion de réalisation d'un contrôle d'opportunité de la dépense publique si celle-ci est effectuée au début. Pour dire autrement, l'évaluation pour être qualifiée de contrôle d'opportunité que si et seulement si elle est antérieure à la réalisation du projet, c'est-à-dire si elle intervient **ex ante**. Si cette condition d'antériorité n'est pas réunie, on ne parlera pas sinon difficilement en termes de contrôle d'opportunité. En réalité, il s'agit de l'audit. Car cette technique de contrôle peut couvrir l'objet du contrôle dès la phase des projets jusqu'aux résultats en passant par la réalisation.<sup>55</sup> Le contrôle d'opportunité de la dépense publique dépendra fortement en fin de compte de type d'évaluation des politiques publiques que le parlement adoptera. Ainsi le choix sera fait sur une triple possibilité à savoir : une évaluation **ex ante**, c'est-à-dire avant l'exécution du programme de dépense, une évaluation **ex tempore**, c'est-à-dire simultanément à l'exécution du programme et en fin, une évaluation **ex post**, c'est-à-dire après la réalisation de la dépense publique. Mais il peut arriver que ces trois conditions soient utilisées à la fois. Cependant, qu'en est-il des conditions de la mise en œuvre au moment de l'engagement administratif de la dépense ?

## 2 : L'intérêt du contrôle de l'opportunité de la dépense.

Le contrôle de l'opportunité revêt une importance particulière dans la conduite de toute activité publique à plus d'un titre. Un contrôle d'opportunité de la dépense publique pourrait se faire au moment de l'engagement de la dépense publique par l'ordonnateur ou le gestionnaire de crédit. Ainsi, la faculté est laissée au gestionnaire de définir l'objet et la nature des dépenses.<sup>56</sup> En cette pareille circonstance d'extrême responsabilisation du gestionnaire responsable du programme, il est difficilement imaginable un contrôle d'opportunité exercé sur lui. Le gestionnaire étant en fait son propre juge d'opportunité des dépenses qu'il initie. Malgré ce contexte enclin à la responsabilisation de l'ordonnateur, l'hypothèse du contrôle d'opportunité des dépenses engagées par le gestionnaire reste tout de même envisageable.<sup>57</sup> Il s'agit du seul cas où le parlement adopterait le type d'évaluation **ex tempore**.

Quoiqu'il en soit, le contrôle de l'opportunité de la dépense publique éclair le choix des autorités publiques dans la couverture des charges publiques **(a)**, tout en contribuant à la satisfaction performante

de ces charges et partant à la réalisation de toute action publique<sup>58</sup> **(b)**.

### a : L'orientation des choix de l'action publique

La portée du contrôle de l'opportunité de la dépense réside dans le fait que ce dernier permet d'éclairer les choix de la personne publique dans la couverture des charges sociales. Car, la satisfaction de l'intérêt général<sup>59</sup> est la vocation de l'Etat ou de l'administration publique. Pour dire autrement, la poursuite des missions d'intérêt général consiste pratiquement pour l'administration publique, à la réalisation d'une multiple d'actions plus ou moins importantes. Et pour y parvenir, il importe de choisir celles qu'il faut réaliser en priorité, car se livrer à la couverture de tous les besoins sociaux est une véritable gageuse nécessitant d'importants moyens tant matériels qu'humains. C'est l'intérêt d'un contrôle de l'opportunité qui contribuera alors à montrer aux décideurs publics les actions les plus importantes de l'heure, selon des critères d'utilité publique<sup>60</sup>. Il faut donc savoir quelle dépense initier en priorité, et quelle dépense autre pourrait attendre ou retarder. Sinon, on réalisera des opérations financières pratiquement inutiles car ne rencontrant pas l'adhésion des citoyens et n'ayant pas un impact direct sur ceux-ci en ce moment précis.<sup>61</sup> Dès lors, le contrôle d'opportunité jouera un rôle non négligeable car permettant d'apprécier non seulement la pertinence de la dépense à engager, mais également apprécier son coût. Ceci afin de poser l'acte dépensier qu'il convient au moment opportun et avec les moyens financiers rationnellement correspondants.

### b : la performance dans l'action publique

Ayant pour effet d'éclairer les choix des personnes publiques, le contrôle d'opportunité améliore la performance des actions de l'organisme public. Ceci dans la mesure où celle-ci dépend aussi des considérations d'initiation desdites actions.<sup>62</sup> C'est de la bonne initiative que dépend la performance de l'action publique. Ainsi, la dépense publique sera d'autant plus efficiente, efficace et économe que si elle a été bien ciblée et évaluée au préalable. Or, tout dépend d'un contrôle d'opportunité.

Au Cameroun, nous avons une illustration parfaite de cette corrélation qui découle des programmes et projets de dépenses issues des initiatives de désendettement au titre soit de l'initiative en faveur des pays pauvres et très endettés, soit du contrat de désendettement et de développement. Le ciblage et l'évaluation a priori dont ils font l'objet procèdent d'un véritable contrôle d'opportunité préalable à leur

financement à base des ressources additionnelles relatives à ces initiatives<sup>63</sup>. Ceux-ci contribuent à l'efficacité, l'efficience et à l'économie des résultats de ces dépenses, même si on peut tout à certains égards décrier la sous-utilisation de ces ressources additionnelles, qui pourrait aussi trouver justification dans la rigueur du contrôle dont elles font l'objet.

Ainsi, le contrôle de l'opportunité de la dépense publique revêt un intérêt significatif dans l'action des personnes publiques, car consistant en une évaluation de la pertinence et du coût de cette opération financière. Ce contrôle guide le choix des autorités investies du pouvoir de décision en la matière, d'une part, tout en contribuant à la réalisation en toute efficience des actions pertinemment choisies. Toutefois, ce contrôle doit être complété d'un contrôle des résultats.

### **B : La performance dans l'atteinte des résultats**

La performance d'une dépense publique ne s'apprécie pas uniquement en aval mais aussi et surtout en amont de cette opération financière. Autrement dit, la performance s'apprécie aussi au terme de la réalisation de la dépense. Et il faut bien le dire, la dépense publique camerounaise, à l'instar de plusieurs autres pays obéit à deux circuits complémentaires au cours de son exécution. Un circuit administratif qui va jusqu'à la réalisation physique des projets et programmes de dépense en mobilisant une gamme variée d'acteurs, et un circuit comptable tout à fait complexe à concrétiser par la production de plusieurs documents chiffrés retraçant les mouvements opérés par la dépense dès l'engagement jusqu'à son paiement, appelé compte.

On parle ainsi du contrôle de la performance lorsqu'il porte sur les résultats administratifs **(1)** et de la certification quand il porte sur les résultats comptables **(b)**.

#### **1 : La performance administrative de la dépense**

Malgré l'absence de l'unanimité dans la définition de cette notion **(a)**, la performance a une portée remarquable **(b)** dans la gestion des finances publiques en général et dans le contrôle de la dépense publique en particulier.

#### **a : La performance : l'atteinte des objectifs préfixés**

L'unanimité ne semble pas être acquise quant à la définition de la notion de performance. Ainsi, tout dépend du camp où l'on se situe c'est-à-dire selon qu'on est du côté des financiers ou de la doctrine de management public. Mais sans toutefois revenir sur des différentes positions nous allons simplement dire que, apprécier la performance de la dépense publique consistera alors à se demander si l'objectif qu'on s'est fixé à l'avance est atteint et si cet objectif a été atteint

dans des meilleures conditions. Ainsi dira **WEULASSAGOU**, le contrôle de la performance revient à jauger « **les trois E** »<sup>64</sup> c'est-à-dire, « **l'efficacité** », « **efficience** » et « **économie** ». Ainsi, chacun de ces mots répond à une question précise. « L'efficacité » répond à la question de savoir si l'objectif est atteint. L'efficacité est donc la capacité d'obtenir des résultats socio-économique conforme aux objectifs poursuivis. Répondant à la question de savoir si l'objectif a été atteint par l'utilisation exclusive des crédits alloués à cet effet, l'efficience consiste pour un même niveau de ressources, accroître les produits des activités, à nécessiter moins des moyens. Enfin, l'économie dans le cas d'espèces, est l'acquisition à, moindre coût et en temps réel ou opportun des ressources financières, humaines et matérielles en quantité et en qualité appropriée. Elle répond ainsi à la question de savoir si la réalisation du résultat n'a pas été profitable pécuniairement en générant un bénéfice part apport aux crédits prévus au départ.

Malgré l'absence de l'unanimité dans la définition, la performance dans le cadre de notre sujet renvoie à la capacité de mener une action pour obtenir des résultats conformément à des objectifs fixés préalablement, en minimisant le coût des ressources et des processus mis en œuvre<sup>65</sup>.

#### **b : La pertinence de l'introduction de la pertinence**

La prise en compte de performance dans la gestion des finances publiques a tout son sens dans la mesure où elle permet non seulement l'examen, analyse et l'évaluation de la mise en œuvre et de l'efficacité des mesures gouvernementales mais aussi la coordination du traitement approprié des résultats. Autrement dit, l'introduction au Cameroun d'une gestion des dépenses axée sur la performance revêt une importance toute particulière dans la mesure où elle permet à ce dernier de marquer un pas décisif vers la modernité. C'est avec beaucoup d'intérêt que les autorités Camerounaises ont semblées partager l'idée d'ABATE Bernard qui affirme : « *à la gestion fondée sur la régularité des actes qui débouchent à une obligation de moyens, on a substitué une gestion de la performance qui débouche sur une obligation des résultats* »<sup>66</sup>. Par l'introduction de la performance, le système de gestion Cameroun opte une logique. Une telle réforme ne devrait sans nul doute pas laisser le système de gestion d'ensemble de l'Etat indifférent. Le contrôle de performance est donc gage de la transparence et de la bonne gouvernance. Mieux, le contrôle de performance ou de la qualité des résultats administratifs de la dépense publique tire son originalité de son contenu même en ce sens qu'il impose une transformation systémique de la logique ou voire de la culture de gestion en matière

financière<sup>67</sup>. Il permet d'adopter une culture des résultats tout en précisant l'efficacité, l'efficience et la rationalité. La gestion financière doit ainsi baigner dans un environnement propice à la traçabilité, à la lisibilité, ou à la sincérité. Les recettes de performance dans les entreprises sont on ne peut plus importantes et manifestes et sa transposition dans la gestion des finances de l'Etat, ne saurait produire en principe que les mêmes résultats.

L'importance du contrôle de performance dans les résultats administratifs est manifeste et par conséquent incontestable. Son importance laisse paraître les aspects majeurs de la nouvelle gouvernance financière<sup>68</sup>. Cependant, qu'en est-il du contrôle de performance sur les résultats comptables ?

## **2 : La performance comptable : la certification**

Le contrôle de la performance vise non seulement les résultats administratifs des dépenses publiques, mais vise également les résultats des comptables. Autrement dit, d'une part le contrôle vise la performance et d'autre part le la certification.

La nouvelle réforme du système de contrôle des finances publiques en générale et sur la finalité du en particulier est notoire. Cette nouvelle orientation de la finalité s'est fait remarquer sur le plan comptable par la mise en place d'un contrôle de la qualité des documents comptables sanctionnant la gestion de la dépense de l'Etat sur ce plan. Ces brèves évocations historiques ne renseignent pas suffisamment l'observateur des phénomènes comptables sur le contenu précis du concept de la certification **(a)** et sa pertinence **(b)**

### **a : La définition de la certification**

La certification de la dépense publique est un audit de la fiabilité des méthodes comptables utilisées par les principaux intervenants du circuit de réalisation comptable de cette opération financière. Elle consiste à donner une assurance que les états financiers d'une entité sont exempts d'anomalie significative<sup>69</sup>. On dira alors, certifier un compte revient à assurer à l'avance trois sortes de contrôles complémentaires mais distinct dans leur esprit. Il s'agit du contrôle de la régularité, de la sincérité et de la fidélité du compte. Contrôler la régularité d'un compte revient à s'assurer que le comptable à appliquer les différents instruments juridiques qui gouvernent la réalisation comptable de la dépense publique. Le contrôle de la sincérité quant à lui, consiste à vérifier l'application de bonne des règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, des évènements et des situations, pour parvenir à une parvenir à une

appréciation raisonnable des risques et des dépréciations par les responsables et à une évaluation correcte des valeurs comptables<sup>70</sup>. Et le contrôle permet d'assurer d'une image non trompeuse dans les cadres des conventions comptables que chacun s'attend à voir respecter.

En ce qui concerne la procédure de la certification, elle a en principe trois étapes essentielles. La première étape est l'obtention des informations nécessaire à la réalisation de la certification par l'organe de contrôle. Ces informations dont il est question sont inhérentes aux documents comptables proprement dits toute chose qui n'exclue pas celles liées à l'organisation, au fonctionnement et voire les contrôles internes du service comptable considéré. C'est donc après tout cela commence vient alors la certification des documents proprement dite. Ainsi on examine directement les comptes et les états financiers par sondage, test de procédure et examen analytique.

A la fin de la certification, l'organe de contrôle doit se prononcer sans équivoque sur l'état financier des comptables évalué tout en émettant un jugement bien clair qui renseigne son premier destinataire qu'est le comptable sur son attitude dans la manipulation des crédits.

Ainsi, la certification se solde par un rapport contenant une « opinion non équivoque ». Il y a quelques précisions à faire. Il faut dire qu'il peut arriver que l'opinion du contrôleur peut ne pas assortir des réserves et dans ce cas le compte est sincère, régulier : et fidèle. Les réserves doivent être justifiées ou motivées, chiffrés pour justifier les écarts et les défauts comptables recensés. Le rapport peut également contenir une opinion négative dans le cas où les limitations dans la pertinence des vérifications ou les désaccords sont telles que leur impact sur les états financiers dépasse les simples réserves. L'organe de la certification peut rendre un rapport pour dire qu'il n'a pas pu se prononcer et dans ce cas, il refuse simplement de donner son opinion<sup>71</sup>.

### **b : L'intérêt de la certification dans le contrôle de la dépense**

La pertinence de la certification est très marquante pour le système comptable camerounais, et ceci dans la mesure où, elle a permis du moins au plan théorique son amélioration.

Autrefois, le système comptable camerounais était celui de caisse ce qui ne rendait pas ni la véritable situation financière de l'Etat ni de son enrichissement ou appauvrissement du fait des modifications de son patrimoine. Or ce système ne prend pas en compte non plus l'ensemble des engagements pris et qui peuvent venir obérer la situation future. Avec l'introduction de la certification, il y a passage obligatoire vers le système de comptabilité en droit de constaté favorable à une comptabilité patrimoniale

s'impose. Elle permet donc à l'Etat d'avoir une idée parfaite de son patrimoine financier à travers une analyse simple des comptes, même si celui-ci est matériellement différent de l'Etat dans les caisses.

Avec la certification, le système est performant, et cohérent, plus il est lisible. La certification a pour finalité d'attester que les comptes de l'Etat ne sont entachés d'aucune anomalie de nature à entrainer leur régularité, sincérité et fiabilité. C'est un contrôle déterminant dans l'amélioration du système comptable camerounais car il impulse la transition souhaitée d'une comptabilité des caisses à une comptabilité d'exercice.

Au bénéfice de cette analyse théorique du contrôle de la qualité ou contrôle d'opportunité, force est de relever que, la réforme du système du contrôle camerounais porte des intérêts notables. Notamment, avec le contrôle d'opportunité qui permet d'apprécier d'une part la pertinence de la dépense et l'appréciation du coût de la dépense d'autre part. L'introduction du contrôle d'opportunité est importante dans la mesure où, il permet d'orienter des choix de l'action publique tout en tenant en compte de la performance dans l'action de l'Etat. Or en aval, il y a contrôle des résultats de la dépense publique c'est-à-dire la performance et certification. Cependant, c'est sur le terrain de fait que l'importance de toute chose se mesure.

## CONCLUSION

On peut retenir d'une manière générale que, l'évolution de la finalité du contrôle de la dépense publique se caractérise d'une part, par une consolidation de la finalité traditionnelle qu'est la régularité. Celle-ci se traduit par la conservation de la régularité formelle dans sa forme traditionnelle c'est-à-dire la conformité des opérations des dépenses aux règles et principes budgétaires. Toutefois, celle-ci renforce de la régularité matérielle qui se traduit par la prise en compte de l'effectivité de la dépense. D'autre part, on assiste à l'introduction de la performance comme nouvelle finalité du contrôle de la dépense publique. Elle se manifeste par le contrôle de l'opportunité de la dépense publique et le contrôle des résultats.

- [1] BARILARI (R), « La nouvelle gouvernance financière de l'Etat et l'évolution des dispositifs de contrôle », *La revue du trésor*, n°6, juin 2005, P.275.
- [2] ONDOUA EKOBENA (J-M), Les démarches de la modernisation du système camerounais des contrôles des finances publiques, Master en Administration publique, Université de Strasbourg, 2013, p.9

- [3] BOUVIER (M), Avant-propos « La réforme des finances publiques au Maroc : performance et responsabilisation, transparence », RFFP, n°102, juin 2008, p.9-11
- [4] MUZELLEC (R), « Diagnostic du système financier camerounais », in la réforme du cadre juridique pour une meilleure gestion des finances publiques au Cameroun, Yaoundé, 11-13 juillet 2001, p.31
- [5] MIGAUD (D), « Moderniser la gestion publique et renforcer le pouvoir budgétaire du parlement », RFFP, n°73, 2001, p.59
- [6] SCHOUEL (S-A), La nécessaire réforme du droit budgétaire camerounais, Master en Administration publique, ENA, promotion Aristide Briand, 2006-2008, P.3
- [7] BILOUNGA (S-T), La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun, Thèse de doctorat/Ph. D en droit public, Université Yaoundé II Soa, 2008-2009, p.320
- [8] Article 83 al 2 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques
- [9] BARILARI (R), op. cit., P.275
- [10] Article 2 du décret n°2013/159 portant régime particulier du contrôle administratif des finances publiques au Cameroun
- [11] Ibid.
- [12] BARILARI (A), op. cit., p.275
- [13] BIDIAS (B), Les Finances Publiques et l'Economie financière de la République fédérale du Cameroun, 1er édition, 1971, p. 69.
- [14] BILOUNGA(S-T), La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun, op.cit. p.324.
- [15] Ibid
- [16] CONAN (M), La non obligation de dépenser, Thèse, Paris II, 2004, pp. 48 et suivant.
- [17] MUZELLEC (R), « Du critère fondamental des lois de finances rectificatives », in Mélange en l'honneur du professeur GAUDEMET (P M) cité par BILOUNGA (S T), La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun, p. 327.
- [18] BILOUNGA (S T), La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun, op.cit. 326.
- [19] BOUVIER (M) et autres, Finances Publiques, Paris, LGDJ, 1993, p. 289.
- [20] Il s'agit du respect de la date d'arrêts des engagements, des ordonnancements, de la période complémentaire.
- [21] Les étapes dont il est question sont : engagement, liquidation, ordonnancement et paiement.

- [22] BILOUNGA (S T), La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun, op.cit. p.329.
- [23] Ibid
- [24] Ibid.
- [25] IL s'agit du principe de la spécialité des crédits.
- [26] BILOUNGA (S T), La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun, op. Cit. p. 330.
- [27] Sauf dans le cas exceptionnel c'est-à-dire le cas où le parlement n'a pas voté en utile le Président de la République peut reconduire le budget au douzième provisoire.
- [28] Voir à cet effet l'article 2 de la loi n°2007/006 du 26 décembre 2007 Portant régime financier de l'Etat du Cameroun (dont le régime de 2018 n'a pas explicitement abrogé)
- [29] BILOUNGA (S T), op. p.331.
- [30] Il s'agit entre autres de la lois n°2007/006 du 26 décembre 2007 portant Régime Financier de l'Etat qui a remplacé l'ordonnance n°62/OF/4 du 7 février 1962 portant régime financier de la République Fédérale du Cameroun (et qui, d'ailleurs a été en 2002 par la loi n°2002/001 du 19 avril 2002) et tout récemment de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant Régime Financier de l'Etat et des autres entités publiques qui, d'ailleurs est en vigueur.
- [31] BILOUNGA (S-T), La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun, op.cit., p. 341
- [32] Ibid.
- [33] MBAKOP, « Effectivité des prestations et paiement » in Acte de colloque sur la réforme du cadre juridique pour une meilleure gestion des finances publiques au Cameroun, Yaoundé, 11-13, 2001, cité par BILOUNGA (S T), op.cit., p.342.
- [34] Guide Pratique du contrôle budgétaire élaboré par la Direction Générale du Budget, version de mars 2002, p.40.
- [35] BILOUNGA (S T), La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun, op.cit. p.343.
- [36] BILOUNGA (S-T), La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun, op. cit., p. 344
- [37] Cf. pp. 61 et suivantes.
- [38] Cf. Guide Pratique du contrôle budgétaire sus dessus cité, p.41.
- [39] BILOUNGA (S -T), La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun, op.cit. p.346.
- [40] DEBRE (M), « Les finances et le bien public », RDM, 1976, p.21.
- [41] BILOUNGA (S T), La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun, op.cit., p.347.
- [42] Il peut s'agir du contrôle sur pièces, du contrôle sur place, de la constitution de la commission d'enquête selon que le contrôle est effectué soit par l'organe juridictionnel ou non juridictionnel
- [43] WEULASSAGOU (C), cité par BILOUNGA (S -T), La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun, op. cit. P.347.
- [44] DAUTRY (P), LAMY (P), « Le contrôle de la gestion publique par la cour des comptes et par le parlement : concurrence ou complémentarité ? », RFFP, n°80, décembre 2002, pp.119-120
- [45] GUILLAUME (H), « Introduction de la gestion de la performance : huit exemples étrangers », RFFP, n°73, janvier 2001, pp. 129-130
- [46] MAUCOUR (I-A), La rénovation des pouvoirs budgétaires du parlement sous la Ve République, op.cit., pp.210
- [47] MUZELLEC (R), « Vers la certification des comptes de l'Etat en 2007 », in mélange PHILIP Loïc, Economica, Paris, 2005, p. 475-491
- [48] BIDIAS (B), Finances publiques du Cameroun, Yaoundé, 2eme Ed, 1982, p.884
- [49] CROS (R), « Finances publiques. Institutions et mécanismes économiques », Cajus, paris, 1994, p.116 et suivantes, cité par BILOUNGA (S-T), La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun, op.cit. pp. 361-362
- [50] MAUCOUR (I-A), La rénovation des pouvoirs budgétaires du parlement sous la Ve République, Thèse de doctorat, paris, 2004, p.210
- [51] CONNAC (Y), « Dépense privée, dépense publique », RFFP, n°77, mars 2002, p.10
- [52] BILOUNGA (S T), La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun, op.cit. p. 36.
- [53] Ibid.
- [54] Ibid.
- [55] Loi n°2007/OO6 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat du Cameroun.
- [56] BILOUNGA (S T), La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun, op.cit., p.381.
- [57] Ibid.
- [58] BARILARI (A), BOUVIER (M), La nouvelle gouvernance financière de l'Etat, op., cit. p.184.
- [59] BILOUNGA (S T), La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun, op.cit. p.382.
- [60] Ibid.
- [61] RIVERO (J), Droit administratif, Dalloz, Paris, 1980, p.439
- [62] BILOUNGA (S-T), La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun, op., cit., p.365
- [63] ORSONI (G), Finances publiques, Polisud, coll. Manuel 2000, Paris, 2005, p.70

- [64] MAUCOUR (I-A), La rénovation des pouvoirs budgétaires du parlement sous la Ve République, Paris, 2004, p.212
- [65] BILOUNGA (S-T), Le contrôle des dépenses issues de l'initiative en faveur des pays pauvres très endettés au Cameroun, Mémoire DEA, Université de Yaoundé II, 2005, p.36
- [66] WEULASSOU (C), « L'information sur la performance : économie-efficience-efficacité », in La réforme du cadre juridique pour une meilleure gestion des finances publiques au Cameroun, Yaoundé, 11-13 juillet 2001,
- [67]pp. 136-141
- [68] Circulaire n° 0000909/C/MINFI du 31 décembre 2015 portant instructions relatives à l'exécution des lois des finances, au suivi et au contrôle de l'exécution du budget de l'Etat, des établissements publics administratifs, des collectivités territoriales décentralisées et des autres organismes subventionnés, pour l'exercice 2016
- [69] ABATE (B), « Faut-il changer la gestion de l'Etat ? », RFFP, n°73, LGDJ, 2001, p.188
- [70] BILOUNGA (S T), La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun, op. cit. p.372.
- [71] MORVAN (F), « Les aspects majeurs de la nouvelle gouvernance financière », in réforme des finances publiques, démocratie et bonne gouvernance, LGDJ, 2004, pp.121-128
- [72] ALVENTOZA (J R), et al, « La première certification des comptes de l'Etat », RFFP, n°99, septembre 2007, p. 46.
- [73] BILOUNGA (S T), La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun, op. cit., 375.

Voir à cet effet, la Cour des comptes française lors de ses toutes premières certifications à l'ère de la

[79] media and plastic substrate interface," IEEE Transl. J. Magn. Japan, vol. 2, pp. 740-741, August 1987 [Digests 9th Annual Conf. Magnetism Japan, p. 301, 1982].

nouvelle loi organique, a soldé son travail par un rapport assorti de réserves. Elle a conclu pour les comptables de 2006 que : « au vue des observations mentionnées, la cour ne peut certifier sans réserves qu'au regard des règles et principes comptables qui lui sont applicables, le compte général de l'Etat, dans tous ces aspects significatifs, soit régulier, sincère et donne une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'Etat au 31 décembre 2006. Mais compte tenu à la fois les travaux déjà réalisés par l'administration pour établir le premier compte général de l'Etat sans avoir bénéficié d'une période transitoire, des informations détaillées contenues dans ce document et des engagements pris pour lever à court ou moyen terme les incertitudes et réduire les limitations et les désaccords qui subsistent, la cour formule sur le compte général de l'Etat arrêté le 31 décembre 2006 une certification assortie de 13 réserves substantielles ».G. Eason, B. Noble, and I.N. Sneddon, "On certain integrals of Lipschitz-Hankel type involving products of Bessel functions," Phil. Trans. Roy. Soc. London, vol. A247, pp. 529-551, April 1955. (*references*)

[74] J. Clerk Maxwell, A Treatise on Electricity and Magnetism, 3rd ed., vol. 2. Oxford: Clarendon, 1892, pp.68-73.

[75] I.S. Jacobs and C.P. Bean, "Fine particles, thin films and exchange anisotropy," in Magnetism, vol. III, G.T. Rado and H. Suhl, Eds. New York: Academic, 1963, pp. 271-350.

[76] K. Elissa, "Title of paper if known," unpublished.

[77] R. Nicole, "Title of paper with only first word capitalized," J. Name Stand. Abbrev., in press.

[78] Y. Yorozu, M. Hirano, K. Oka, and Y. Tagawa, "Electron spectroscopy studies on magneto-optical

[80] M. Young, The Technical Writer's Handbook. Mill Valley, CA: University Science, 1989.