

Janvier FERMOSE

Docteur en Droit public

*Enseignant chercheur à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques
de l'Université de Ngaoundéré*

Le contrôle financier spécialisé en droit camerounais

Mots-clés : contrôle financier - spécialisé - établissement public - collectivité territoriale décentralisée

L'étude du contrôle financier spécialisé procède du constat des difficultés de gestion et de contrôle qu'éprouvent les collectivités territoriales décentralisées et les établissements publics. En posant la préoccupation des caractéristiques de ce type de contrôle et suivant une approche positiviste, ce dernier s'avère être institutionnellement diversifié et matériellement varié. D'une part, l'on observe que ce type de contrôle s'effectue sur des institutions-organismes (collectivités territoriales décentralisées, établissements publics) et sur des institutions-mécanismes (techniques et procédures). D'autre part, ce contrôle est orienté sur le double objet de régularité et de qualité. Toutefois, il serait souhaitable de procéder à une plus grande responsabilisation du contrôleur financier spécialisé afin d'éviter tout conflit avec d'autres institutions spécialisées de l'État en charge du contrôle financier.

¹ Loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'État et des autres entités publiques (RFEFP).

² Loi n° 2018/011 du 11 juillet 2011 portant code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques au Cameroun (CTGFP).

Les finances publiques ne sont pas des secrets d'État, elles sont de plus en plus soumises à des mécanismes juridiques de contrôle. Ces dernières années, le Cameroun a connu une évolution significative dans son système de contrôle des finances publiques avec l'adoption et la pro-

mulgation des nouveaux textes législatifs notamment le nouveau régime financier de l'État et des autres entités publiques¹, le code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques², et plus récent, le code général des collectivités territoriales décentrali-

sées³. Préoccupation permanente, le contrôle est désormais un impératif qui offre la possibilité aux entités publiques de limiter les gaspillages, de rationaliser le circuit de la dépense et d'améliorer le système de gestion. Il faut faire observer que le choix d'analyser le contrôle financier spécialisé procède d'un double constat : le premier réside dans les difficultés de gestion qu'éprouvent les collectivités territoriales décentralisées et les établissements publics ; et le second se justifie par l'incompréhension souvent observée entre le contrôleur financier spécialisé et les gestionnaires de crédits⁴. Si l'on note une diversité des études sur les finances publiques camerounaises dans sa généralité⁵, l'intérêt porté en l'occurrence au contrôle financier spécialisé reste jusqu'ici moindre et c'est bien sur les spécificités de ce dernier que cette étude s'appuie pour affirmer son originalité.

Étant l'une des phases du processus budgétaire, à côté de la préparation, de l'autorisation et de l'exécution du budget, le contrôle vient de deux mots « contre » et « rôle ». Dans le sens commun, il se définit comme la vérification, l'inspection, la surveillance ou la maîtrise de quelque chose⁶. En finances publiques, il renvoie aux vérifications faites sur la nature, les auteurs, les moyens et les fins des actes accomplis par les agents de l'exécution du budget des entités publiques.

En s'intéressant aux concepts « financier », et « spécial », le premier vient du mot finance qui est dérivé d'un ancien verbe « *finer* » qui signifie « mener à bout, se procurer » et renvoie spécialement à ce qui est relatif à l'argent, à la monnaie, aux affaires financières⁷. En droit public financier, il est étroitement lié aux finances, c'est-à-dire aux opérations financières de l'État et des autres entités publiques⁸. Le second concept, à savoir le terme « spécial », vient de l'expression latine « *specialis* » relatif à l'espèce, à ce qui est propre à une chose, à une personne ou ce qui est particulier dans son genre. Au sens juridique, le terme « spécial » est le plus souvent associé au mot « spécialité », opposé à ce qui est « général ». Le contrôle financier spécialisé s'entend alors comme l'ensemble des opérations de vérification et de surveillance des actes et documents des entités publiques spécialisées telles que les collectivités territoriales décentralisées et les établissements publics, placés sous l'autorité d'un contrôleur financier spécialisé, en vue de garantir leur conformité aux lois et règlements en vigueur.

En dépit de la constante réforme de la législation financière depuis l'ordonnance du 7 février 1962 portant régime financier⁹, le Cameroun va se doter d'un autre régime financier le 26 décembre

2007¹⁰ et d'un nouveau à la faveur de la loi du 11 juillet 2018 précitée. A ce titre, le régime financier de 2007 ainsi que son successeur, vient en plus du contrôle de la régularité, introduire un objectif de qualité dans la gestion des finances publiques. Mais au-delà du décret du 3 février 1977 fixant les attributions et l'organisation des contrôles financiers et celui du 15 mai 2013 portant régime particulier du contrôle administratif des finances publiques, le développement des finances locales par la loi du 10 juillet 2009 portant régime financier des collectivités territoriales décentralisées¹¹, modifiée et incorporée dans le code général des collectivités territoriales décentralisées à la faveur de la loi n°2019/024¹², a conduit le législateur à mettre un accent particulier sur le contrôle financier spécialisé. Bien que l'on relève une avancée considérable dans le processus d'assainissement des finances publiques, mises à part quelques difficultés de mise en cohérence, ce type de contrôle présente certaines spécificités. Dès lors, la question se pose de savoir : quelles sont les caractéristiques du contrôle financier spécialisé en droit camerounais ? Une telle interrogation permet de cerner les éléments constitutifs et distinctifs du contrôle financier spécialisé.

Si la présente réflexion se veut de mettre en exergue l'idée selon laquelle le contrôle financier spécialisé est à la fois varié et spécifique, il convient de mettre en évidence, suivant une approche exégétique, que ledit contrôle est institutionnellement diversifié (I). Mais la diversité institutionnelle de ce contrôle se complète, sous le prisme matériel, avec la spécificité de son objet (II).

³ Loi n° 2019/024 du 24 décembre 2019 portant code général des collectivités territoriales décentralisées (CGCTD).

⁴ Deux affaires peuvent servir d'exemple : la première affaire, c'est l'incompréhension observée entre Gilbert TSIMI EVOUNA, délégué du gouvernement de la communauté urbaine de Yaoundé, et Roger SOMBAYE KOATADIBA, contrôleur financier spécialisé nommé auprès de ladite communauté par arrêté du ministre des finances en date du 17 mai 2013. La prise de service effective de ce dernier a été retardée jusqu'au 4 juillet 2013, sans passation des documents, il a finalement été accusé d'abandon de poste et remplacé par un contrôleur par intérim nommé le 29 juillet 2013. La seconde affaire, ce sont les revendications des primes des enseignants de la Faculté des Arts, Lettres et Sciences Humaines et ceux de la Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, en date du 26 juin 2018 dont le paiement était bloqué pour absence de visa du contrôleur financier, Dr Joseph KILI ABESSOLO, de l'Université de Ngaoundéré. Celui-ci, dans une correspondance n° 064/MINFI/SG/DGB/CFS/UN adressée au recteur, Pr Florence UPHIE CHINJE MELO, le 25 juin 2018, décriait une augmentation croissante des primes liées à l'organisation des examens de fin de semestre, pour défaut de bases légales et réglementaires suffisantes.

⁵ BILOUNGA (S. Th.), *La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun*, thèse de doctorat, Yaoundé II-Soa, 2009, p. 30 ; MOYUM KEMGNI (G.), « La nouvelle gouvernance financière au Cameroun », RASJ, vol. 8, n° 2, 2011, p. 301, entre autres.

⁶ Le nouveau *Petit Robert*, Millésimes, 7e éd., 2017, p. 532.

⁷ *Dictionnaire Hachette de la langue française*, 2017, p. 234.

⁸ CAPITANT (H.), *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 2016.

⁹ Ordonnance n°62/OF/04 du 7 février 1962 portant régime financier du Cameroun.

¹⁰ Loi n°2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'État (RFE).

¹¹ Loi n°2009/011 du 10 juillet 2009 portant régime financier des collectivités territoriales décentralisées.

¹² Loi n°2019/024, titre cinquième, articles 372 à 486 du CGCTD.

1 Un contrôle institutionnellement diversifié

Le contrôle financier spécialisé est diversifié au regard des institutions qui y sont soumises. Si l'institution désigne des réalités multiples¹³, ce type de contrôle repose sur les institutions-organismes d'une part (A) et sur les institutions-mécanismes d'autre part (B).

A. Un contrôle diversifié sur les institutions-organismes

À la lecture du décret n° 2013/066 du 26 février 2013 portant organisation du ministère des finances, il ressort clairement que la spécialité du contrôle financier réside sur l'institution-organisme au sein duquel a lieu ledit contrôle. Ce dernier s'effectue auprès des collectivités territoriales décentralisées (1)¹⁴ et des établissements publics (2).

1. Les CTD, organes du contrôle financier spécialisé

La loi n°2019/024 du 24 décembre 2019 portant CGCTD ainsi que certains actes réglementaires organisent le contrôle du budget et de gestion des collectivités territoriales décentralisées (ci-après CTD). Celles-ci sont soumises aux contrôles juridictionnel, administratif, de l'organe délibérant et à des audits¹⁵. S'agissant du contrôle

financier, composante du contrôle administratif, l'article 325 du décret n° 2013/066 et le CGCTD prévoient que le contrôle financier spécialisé est placé sous l'autorité d'un contrôleur financier auprès des CTD. Un tel contrôle vise les engagements financiers et comptables des acteurs en charge de l'exécution du budget de ces entités notamment l'ordonnateur municipal et le comptable-matières.

En effet, l'article 436 alinéa 1 du CGCTD prévoit la nomination d'un contrôleur financier auprès de l'ordonnateur principal de la collectivité territoriale par arrêté du ministre chargé des Finances, qu'il s'agisse des communes ou des communautés urbaines¹⁶. L'ordonnateur de la collectivité locale¹⁷ est donc un organe soumis au contrôle financier spécialisé dans les conditions définies par les lois et règlements. Aussi, le chef de l'exécutif de la collectivité territoriale en tant qu'ordonnateur-matières peut, au sens de l'article 478 du CGCTD, se faire assister par un agent ayant les compétences requises à cet effet, notamment le comptable-matières, puisque l'un comme l'autre sont responsables de leur gestion¹⁸.

En outre, le RFEFP de 2018 et le CGCTD de 2019¹⁹ prévoient que les fonctions de contrôleur financier et de comptable public peuvent être cumulées dans les collectivités non pourvues de contrôleur financier²⁰. Toutefois, il faut ajouter qu'au sens de la loi, les collectivités locales ne constituent pas les seules institutions-organismes soumises au contrôle financier spécialisé, il faut également y ranger les établissements publics.

2. Les établissements publics, organes du contrôle financier spécialisé

Une lecture combinée des dispositions de la loi n° 2017/010 du 12 juillet 2017 portant statut général des établissements publics et des décrets n° 77/41, n° 2013/159, n° 2013/066 précités, laisse clairement paraître que le jurislatureur a placé les actes budgétaires et comptables des institutions-organismes tels que les établissements publics sous le contrôle financier spécialisé²¹. L'établissement public se situe dans le cadre de la décentralisation technique et peut revêtir plusieurs formes notamment à caractères administratif, social, hospitalier, culturel, scientifique, technique, professionnel, économique, financier ou spécial²². Au sens de la loi n°2017/010, les acteurs intervenant dans l'exécution du budget dudit établissement sont généralement le comptable et l'ordonnateur. Les actes budgétaires de

¹³ MILLARD (E.), « Hauriou et la théorie de l'institution », *Droit et Société*, 1995, n° 30-31, pp. 381-412.

¹⁴ En effet, l'article 55 alinéas 1 et 2 de la loi n° 96/06 du 18 janvier 1996 portant révision de la Constitution du 2 juin 1972 dispose que « les collectivités territoriales décentralisées de la République sont les communes et les régions ». En vertu du décret n° 2008/376 du 12 novembre 2008 portant organisation administrative de la République du Cameroun, on compte 360 communes, 14 communautés urbaines et 10 régions. Toutefois, il faut distinguer la région en tant que circonscription administrative (décret n°2008/376 précité) et la région en tant que CTD à statut ordinaire (articles 274 à 326 du CGCTD) ou spécial (articles 327 à 366 du CGCTD). Le statut spécial est reconnu aux régions du Nord-Ouest et du Sud-Ouest en application de l'article 62 de la Constitution. Par ailleurs, conformément à la nouvelle loi n° 2019/024 du 24 décembre 2019 portant CGCTD, les communautés urbaines prennent l'appellation de « ville de... », suivie de la dénomination de l'agglomération concernée. Le délégué du gouvernement qui était autrefois à la tête de la communauté urbaine s'appellera désormais « maire de la ville de... ». Il sera, comme c'est déjà le cas pour les communes (article 200 alinéa 1 du CGCTD), élu par les conseillers de la communauté et non, comme autrefois, nommé (article 307 alinéas 1 à 7 du CGCTD).

¹⁵ Articles 482 à 486 du CGCTD.

¹⁶ Voir, l'arrêté n°933 du 4 septembre 2013 portant création de contrôles financiers notamment auprès des communautés urbaines de Bamenda, Bertoua, Bafoussam, Ebolowa, Garoua, Kribi, Maroua, Ngaoundéré et Nkongsamba.

¹⁷ L'article 434 alinéa 1 du CGCTD dispose que « le président du conseil régional et le président du conseil exécutif régional sont respectivement ordonnateur du budget de la région et ordonnateur du budget de la région à statut spécial. (2) Le maire est l'ordonnateur du budget de la commune, de la communauté urbaine et de la commune d'arrondissement. (3) Le président du syndicat de communes est l'ordonnateur du budget du syndicat de communes ».

¹⁸ Articles 478 alinéas 1, 2 et 479 du CGCTD.

¹⁹ Articles 72 alinéa 2 du RFEFP et 440 du CGCTD.

²⁰ On peut citer, par exemple, l'arrêté n°005/MINFI du 19 septembre 2018 du ministre des Finances nommant M. Colbert HOUNWORE au poste de contrôleur financier spécialisé à la communauté urbaine d'Ebolowa et dans les communes d'arrondissement d'Ebolowa I et II. Cette extension de compétence était déjà prévue à l'article 317 du décret n°2013/066 précité.

²¹ Article 56 de la loi n° 2017/010.

²² Article 2 de la loi n° 2017/010.

ce dernier, qu'il soit ordonnateur principal ou secondaire, doivent être soumis au contrôle financier.

Premièrement, à la lecture de la loi n° 2017/010, le directeur général est l'ordonnateur du budget de l'établissement public²³. Ainsi, l'ensemble de ses actes budgétaires et comptables doivent être normalement placés sous le visa du contrôleur financier spécialisé. Celui-ci est nommé par arrêté du ministre des Finances auprès des établissements publics administratifs tels que les Universités d'État²⁴ et bien d'autres²⁵. A ce titre, il est chargé, pour le compte de l'établissement public visé, du contrôle et du visa des budgets, notamment des actes d'engagement juridiques et comptables, des recettes, des marchés, etc.²⁶

Secondairement, la loi n° 2017/010 n'a pas exclu la possibilité d'instituer des ordonnateurs secondaires²⁷. Par conséquent, les actes de ceux-ci doivent, le cas échéant, être soumis au contrôle financier spécialisé et susceptibles d'emporter toutes les conséquences de droit. Aussi, les contrôleurs financiers sont chargés notamment, au titre du budget de l'État et des établissements publics, du contrôle du bon fonctionnement des régies de recettes, du contrôle et de l'apurement des comptabilités des régisseurs d'avance²⁸. Cependant, si la diversité du contrôle financier spécialisé est perceptible au regard des institutions-organismes, elle l'est également en ce qui concerne les institutions-mécanismes.

B. Un contrôle diversifié sur les institutions-mécanismes

A la lecture des décrets n° 77/41, n° 2013/159 et des lois n° 2018/011, n° 2019/024, les institutions mécanismes²⁹ appliquées au contrôle financier spécialisé sont extrêmement diverses et variées : les unes sont relatives aux techniques du contrôle financier spécialisé (1) et les autres aux procédures applicables audit contrôle (2).

1. Les techniques du contrôle financier spécialisé

Infinité de structures possibles, les institutions-mécanismes commandent l'organisation des contrôles financiers relativement à ses techniques notamment l'ensemble organisé des règles et principes qui gouvernent le régime desdits contrôles. La loi n° 2018/012 du 11 juillet 2018 portant RFEFP, la loi n° 2019/024 du 24 décembre 2019 portant CGCTD, ainsi que la loi n° 2017/010 portant statut général des établissements publics

énoncent un ensemble des principes du contrôle financier spécialisé applicables aux CTD et aux établissements publics. Ainsi, sous le prisme technique, les principes relatifs au contrôle financier spécialisé se rapportent soit aux principes de probité, soit aux principes d'identité budgétaire comme référentiels de la réforme financière.

En première analyse, les principes de probité sont ceux qui imposent la droiture, l'exactitude, l'intégrité et la certitude budgétaire. Ainsi, l'on peut se référer ici aux principes de sincérité et d'intégrité budgétaire. En rapport avec le premier principe, le contrôleur financier spécialisé doit garantir la sincérité des engagements budgétaires des ordonnateurs³⁰, ainsi que l'apurement des comptabilités des régisseurs d'avances et des comptables-matières³¹. En rapport avec le second principe, il doit garantir la probité budgétaire, conformément à la charte d'éthique et de déontologie des agents publics, non sans tirer les conséquences de son contrôle dans le respect de la légalité financière³².

En seconde analyse, les principes d'identité budgétaire suivant qu'ils se rapportent à la nature ou aux caractères du budget (unité, universalité, annualité, équilibre) constituent une base non négligeable pour le contrôleur financier spécialisé notamment en matière de contrôle de régularité ou de performance. En effet, la loi n° 2018/012 portant RFEFP reprend l'ensemble de ces principes énoncés dans la loi n° 2007/06 en ce qui concerne le processus budgétaire des entités publiques : premièrement, le contrôleur financier spécialisé doit autant procéder à la vérification de l'équilibre entre les recettes et les dépenses inscrits dans le budget, ainsi que son caractère annuel ou pluriannuel. Deuxièmement, il est tenu de vérifier, pour le compte de chaque exercice, que toutes les recettes et dépenses sont inscrites dans un document unique, sauf dérogations prévues par la loi³³. Ces principes budgétaires et, chacun en particulier, servent de référentiels au contrôleur financier dans le respect des procédures y afférentes.

2. Les procédures du contrôle financier spécialisé

En tant qu'instrument que le droit objectif se donne pour son application, les règles de procédures se comptent au sein des institutions-mécanismes. Appliquées au contrôle financier spécialisé, il s'agit de l'ensemble des formalités suivies par le contrôleur financier spécialisé aux fins d'exercice de son contrôle. Au sens de l'article 483 du CGCTD, si le contrôle financier fait partie du contrôle administratif et peut revêtir plusieurs

²³ Articles 53 alinéa 1 et 15 de la loi n° 2017/010.

²⁴ Sur les huit Universités d'État que compte le Cameroun (Universités de Bamenda, Buéa, Douala, Dschang, Maroua, Ngaoundéré, Yaoundé I et Yaoundé II-Soa), il est nommé auprès de chaque Université un contrôleur financier spécialisé.

²⁵ Par arrêté n° 003/A/MINFI du 14 avril 2015 portant nomination de responsables au ministère des finances, des contrôleurs financiers spécialisés ont été nommés auprès des établissements publics administratifs ci-après : Mission de Promotion des Matériaux Locaux ; Agence du Service Civique National de Participation au Développement ; Hôpital Général de Douala ; Commission Nationale Anti-corruption ; Institut Supérieur de Management Public ; Hôpital Gynéco-Obstétrique et Pédiatrique de Douala ; Hôpital de Référence de Sangmélina ; General Certificate Board ; South-West Development Authority.

²⁶ Article 4 du décret n° 77/041.

²⁷ Article 53 alinéa 2 de la loi n° 2017/010.

²⁸ En combinaison des articles 49, 56 de la loi n° 2017/010 et l'article 4 du décret n° 77/041.

²⁹ BERGEL (J-L), *Théorie générale du droit*, Paris, 5^e édition, 2012, p. 205. Pour l'auteur, les institutions-mécanismes, ensembles organisés de règles créées par le droit objectif, constituent une sorte de cadre qui est donné par le droit au développement d'un élément de la vie sociale.

³⁰ L'impératif de sincérité tel qu'énoncé linéairement aux articles 4 alinéa 8, 73 alinéa 3 du RFEFP est repris par la loi n° 2019/024 portant CGCTD en son livre cinquième consacré au régime financier des collectivités territoriales. Ce principe de sincérité était déjà prévu par l'article 3 alinéa 1 de la loi n° 2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat. Voir, en matière de sincérité comptable, les articles 73 alinéa 3 du RFEFP de 2018 et 464 du CGCTD de 2019.

³¹ Articles 51 alinéa 1 et 54 de la loi n° 2018/011 du 11 juillet 2018 portant CTGFP.

³² A ce titre, le décret n° 2013/066 portant organisation du ministère des Finances précise que le contrôleur financier procède au contrôle de l'observance en général des lois et règlements en vigueur.

³³ Il s'agit du principe de l'unité budgétaire (article 376 alinéa 4 du CGCTD).

formes³⁴, il s'effectue soit *a priori*, concomitamment ou *a posteriori*, de manière inopinée, sur place ou sur pièces. Ainsi, le contrôleur financier spécialisé doit se conformer aux procédures y afférentes et en tirer les conséquences.

Suivant les procédures, le contrôleur financier spécialisé est chargé des contrôles *a priori* par l'apposition du visa préalable des opérations budgétaires, des propositions d'actes de dépense qui lui sont transmises par le ministre, les ordonnateurs délégués selon les modalités définies par le ministre chargé des finances. Les procédures y relatives qu'il doit suivre varient selon qu'il s'agit du contrôle des recettes, des dépenses et du patrimoine de la collectivité territoriale ou de l'établissement public concerné. La procédure en matière de contrôle de régularité des recettes, au sens de l'article 10 du décret n° 2013/159, s'applique à l'autorisation de percevoir les recettes, la liquidation des droits, l'émission et l'annulation des titres, le recouvrement des recettes ordonnancées. En matière de contrôle de performance, la procédure se

rapporte à la comptabilité analytique des programmes et le système d'information mis en place par l'ordonnateur³⁵. Cependant, si lesdites procédures sont variées, elles entraînent des conséquences juridiques diverses.

En conséquence, le contrôleur financier spécialisé doit, à l'issue des procédures, accorder ou refuser son visa qui, dans l'un ou l'autre cas, atteste de la régularité ou de l'irrégularité des opérations engagées par l'ordonnateur. En cas de refus, une note de rejet motivée est adressée dans un délai de 72 heures au plus tard à l'ordonnateur accompagné du dossier de l'affaire dans le cas où le contrôleur financier a suspendu le visa d'une dépense³⁶. Il ne peut passer outre que sur ordre de réquisition ou sur instructions du supérieur hiérarchique. Au sens des décrets n° 2013/159 et n° 77/41³⁷, s'il accorde le visa, il peut le faire avec observation ou avec réserve³⁸, non sans être responsable de ses visas ou, le cas échéant, du refus des visas. Toutefois, si le contrôle financier spécialisé est institutionnellement diversifié, il est, bien plus, matériellement spécifié.

2 Un contrôle matériellement spécifié

L'approche finaliste du contrôle financier spécialisé s'inscrit dans le passage d'une logique de budget de moyens à celui de budget programme axé sur le double objet de régularité et de qualité. Si ledit contrôle obéit, pour l'essentiel aux règles générales des contrôles financiers, il présente, cependant, quelques spécificités axées sur la régularité (A); mais également sur un nouvel objet, celui de la qualité (B).

A. Un contrôle spécifié sur l'objet de régularité

La consécration du contrôle de régularité remonte à l'ordonnance n° 62/OF du 7 février 1962, réitérée par le RFE de 2007 et le RFEFP de 2018 et définie par les décrets n° 77/41 et n° 2013/159³⁹. En rapport avec le contrôle financier spécialisé, il est axé autant sur la conformité (1) que sur l'effectivité (2).

1. Un contrôle financier axé sur la conformité

Le contrôle de conformité est un contrôle dont le but vise à vérifier l'application des règles et à éviter des manquements éventuels dans une optique préventive et prohibitive. En matière de contrôle financier spécialisé, l'article 84 alinéa 2 du RFEFP prévoit que le contrôle de régularité

implique la conformité des actes budgétaires et comptables à la légalité financière. A la lecture des décrets n° 77/41 et n° 2013/159, le contrôle financier spécialisé porte sur la qualité et les actes de gestion de l'ordonnateur placé auprès de l'établissement public visé ou de la collectivité territoriale concernée.

En effet, en matière de contrôle de conformité, les contrôleurs financiers sont chargés, dans le cadre de l'application des lois et règlements, notamment du contrôle de l'accréditation des gestionnaires des crédits et des gestionnaires-liquidateurs⁴⁰; du contrôle de l'accréditation de l'ordonnateur aux niveaux de l'engagement et de l'ordonnancement⁴¹. Il s'agit d'un contrôle qui est à la fois formel et substantiel : formellement, en matière de dépenses, le contrôleur financier spécialisé examine la régularité formelle de tous les projets d'actes budgétaires⁴²; alors que sur les engagements, il doit procéder à la vérification de l'existence des bons d'engagement, même si plus tard, en ce qui le concerne, le comptable public devra s'assurer de l'existence du visa d'engagement. Substantiellement, les contrôleurs financiers sont chargés notamment du contrôle des engagements et du rythme de consommation des crédits. En sus, le contrôle financier spécialisé dans son objet de régularité ne s'attache pas

³⁴ En vertu de l'article 5 du décret n° 2013/159, il peut revêtir la forme d'un contrôle hiérarchique, d'un contrôle de tutelle ou d'un contrôle financier.

³⁵ Au sens de l'article 11 du décret n° 2013/159, en matière de dépenses, le contrôleur financier spécialisé effectue un contrôle sur l'engagement, la liquidation, l'ordonnancement et le paiement. En vertu de l'article 12 du même décret, en matière de patrimoine, le contrôle porte sur l'acquisition et la prise en charge des biens et services; l'affectation des biens et services; les conditions de conservation et de maintien des actifs dans le patrimoine; les conditions de cession, de réforme ou d'aliénation des biens publics; la conservation des droits, privilèges et hypothèques sur immobilisations corporelles et incorporelles; la prise en charge à inventaire des actifs financiers et non-financiers acquis.

³⁶ Article 436 alinéa 5 du CGCTD.

³⁷ L'article 10 alinéa 3 du décret n° 77/41.

³⁸ L'article 13 du décret n° 2013/159 énonce clairement que « le contrôle de régularité est sanctionné, le cas échéant par : le visa de l'autorité chargée du contrôle ; le visa avec observation, lorsque l'objet du contrôle comporte des irrégularités non substantielles et susceptibles d'être remédiées, lorsqu'il y a substitution de responsabilité dans les cas d'instructions écrites du supérieur hiérarchique du contrôleur ou de la réquisition du comptable par l'ordonnateur ».

³⁹ Au sens des dispositions générales des décrets n° 77/41, n° 2013/159, le contrôle de régularité est une activité permettant aux services spécialisés du pouvoir exécutif de s'assurer du respect de la régularité des opérations budgétaires, financières et du patrimoine de l'État, d'évaluer la performance des administrations et de prévenir les risques de toute nature.

⁴⁰ Article 4 du décret n° 77/41.

⁴¹ Article 11 du décret n° 2013/159.

⁴² Voir aussi, l'article 7 du décret n° 77/41 qui prévoit la communication des documents budgétaires au contrôleur financier pour un contrôle de régularité formelle.

seulement à la conformité, il intègre également la logique de l'effectivité.

2. Un contrôle financier axé sur l'effectivité

La lecture combinée de la loi n° 2018/011 et des décrets n° 77/41, n° 2013/066, n° 2013/159, permet de constater que le contrôle financier spécialisé, tout comme les contrôles financiers régional, départemental ou ministériel, intègre le contrôle de l'effectivité car, la régularité procède également du contrôle de l'effectivité formelle. Ayant un caractère incident, il permet de vérifier l'effectivité formelle des programmations ou prestations ayant justifié l'engagement d'une dépense. Dès lors, un tel contrôle impose au contrôleur financier spécialisé de procéder avant l'intervention de son visa, à la certification formelle du service fait ou au contrôle des crédits disponibles.

A cet effet, le visa du contrôle financier doit intervenir obligatoirement à l'issue du contrôle de certains éléments notamment la certification du service fait, sauf dans les cas des régies d'avances et subventions⁴³. La possibilité est donnée à tout contrôleur financier dans le cadre d'un contrôle de régularité, autant que le comptable public, de procéder au contrôle de la disponibilité des crédits et de l'équivalence entre les autorisations d'engagement et les crédits de paiement. Par conséquent, le contrôleur financier spécialisé doit procéder formellement à une vérification en deux étapes : la constatation du service et la certification du service. La première permet de vérifier la réalisation de la prestation, alors que la seconde permet de vérifier le montant de la prestation par rapport à l'écriture de la charge comptable en appréciant les équivalences. En pratique, cette certification est plus formelle que matérielle.

Bien plus, le contrôleur financier spécialisé doit, en matière de contrôle de régularité, procéder à la vérification de l'exactitude des programmes⁴⁴ et de l'imputation budgétaire avant l'intervention du visa⁴⁵. Ainsi, un tel contrôle vise à garantir la couverture des programmes (opérationnels ou supports), à limiter l'altération de la destination des deniers des établissements publics et des CTD en évitant au mieux le détournement des deniers publics et la faute de gestion⁴⁶. Cependant, cette effectivité est souvent assiégée par la sous-consommation des crédits d'investissement. Il reste à espérer que le renforcement du contrôle des programmes au sein de ces entités puisse accroître significativement leur réalisation notamment par le contrôle de la qualité.

B. Un contrôle spécifié sur l'objet de qualité

L'impératif de qualité est aujourd'hui une donnée nouvelle du contrôle des finances publiques et notamment du contrôle financier spécialisé. Par une lecture combinée des lois n°2018/011, n°2019/024 et du décret n°2013/159, la qualité comme objet du contrôle financier spécialisé est avant tout un contrôle axé sur la performance (1), mais encore et surtout, un contrôle orienté sur la transparence (2).

1. Un contrôle financier axé sur la performance

L'objectif de performance n'est plus une exigence qui relève uniquement du secteur privé ou marchand⁴⁷, il innervé désormais la gestion des finances des entités publiques. Le contrôle de performance consacré dans divers instruments juridiques, en l'occurrence le RFEFP ainsi que le décret n° 2013/159 portant régime particulier du contrôle administratif des finances publiques, vise à atteindre un résultat optimal en limitant au maximum les risques par rapport aux choix devant être opérés à l'aide des indicateurs prédéfinis⁴⁸. Dès lors, le contrôleur financier spécialisé est tenu d'évaluer la qualité des résultats obtenus tant en matière de dépenses que de recettes.

En premier lieu, le contrôleur financier spécialisé est habilité à exercer un contrôle de performance sur la gestion de la collectivité territoriale ou de l'établissement public local ainsi que des entités privées ayant reçu une subvention, un aval ou une caution de la collectivité territoriale concernée ou de l'établissement public visé, conformément aux lois et règlements en vigueur⁴⁹, sans préjudice des autres contrôles exercés par les services spécialisés de l'État. Le contrôle de performance vise à assurer l'exécution optimale des prévisions des recettes et dépenses, à l'aide d'indicateurs prédéfinis, mais également à mesurer et analyser, sur la base des indicateurs, les résultats atteints par rapport aux objectifs fixés et surtout proposer les mesures correctives éventuelles⁵⁰. De même, en tant que variables qualitatives et quantitatives permettant d'apprécier les résultats obtenus, les indicateurs de performance constituent des moyens suffisants du contrôle de l'efficacité.

En second lieu, le contrôle de performance qu'exerce le contrôleur financier spécialisé s'appuie sur la comptabilité analytique des programmes et le système d'information mis en place par l'ordonnateur, permettant à ce dernier de produire des tableaux de bords d'aide à la décision, des rapports de gestion ou de performance⁵¹. C'est dire que le contrôle financier axé

⁴³ Article 14 du décret n° 2013/159.

⁴⁴ Article 30 alinéa 3 du RFEFP.

⁴⁵ Article 14 du décret n° 2013/159.

⁴⁶ AKONO ONGBA (S.), « La distinction entre la faute de gestion et le détournement des deniers publics en droit camerounais », RASJ, n° 1, 2014, p. 260.

⁴⁷ EVINA OBAM (R.), L'intégration du pilotage des performances en finances publiques camerounaises, Mémoire, ENA, 2004, p. 8.

⁴⁸ Article 2 du décret n°2013/159.

⁴⁹ Article 483 alinéa 2 du CGCTD.

⁵⁰ Article 20 alinéas 1 et 2 du décret n°2013/159.

⁵¹ Articles 21 et 22 du décret n°2013/159.

sur l'efficacité a pour ultime finalité la vérification de l'atteinte des résultats. Un tel contrôle permet alors d'apprécier la réalisation des objectifs d'un programme ; de vérifier si les résultats obtenus correspondent aux objectifs projetés dans le cadre de la réalisation d'une fonction, d'un programme ou d'une action. Outre l'objet de performance, le contrôle financier spécialisé est également axé sur la transparence.

2. Un contrôle financier axé sur la transparence

La notion de transparence est de plus en plus l'une des notions les plus usuelles de la gestion publique moderne et gage de la bonne gouvernance financière. La transparence est l'exigence de contrôle, d'information et d'intégrité des acteurs d'exécution du budget des entités publiques⁵². Elle suppose aussi la lisibilité, l'accessibilité et l'intelligibilité de la législation financière⁵³. Prévu par la loi n° 2018/012 portant RFEFP, la loi n° 2018/011 du 11 juillet 2018 portant CTGFP et la loi n° 2019/024 portant CGCTD⁵⁴, l'impératif de transparence exige désormais du contrôleur financier spécialisé la vérification exhaustive et fiable des informations sur les activités passées, présentes et futures des collectivités locales ou des établissements publics afin de contribuer à une meilleure prise des décisions des acteurs de l'exécution du budget (ordonnateurs, régisseurs, comptables).

Primo, il incombe au contrôleur financier spécialisé de s'assurer que l'état de la comptabilité budgétaire des régisseurs et de la comptabilité-matières sont sincères, claires et fiables avant de les approuver par visa. A ce titre, l'article 4 du décret n° 77/41 prévoit que dans le cadre de l'application des lois et règlements en vigueur, les contrôleurs financiers sont chargés, au titre du budget de l'État et des établissements publics,

du contrôle et de l'apurement des comptabilités des régisseurs d'avance ; au titre des collectivités publiques secondaires, des contrôles et de l'apurement des comptabilités des comptables-matières, notamment.

Secundo, le contrôleur financier spécialisé est tenu de recueillir des éléments appropriés susceptibles de révéler l'existence d'anomalies significatives⁵⁵. Les articles 4 alinéa 9 du RFEFP et 381 alinéa 2 du CGCTD exigent que la procédure budgétaire soit organisée dans un souci de transparence et d'objectivité. Ainsi, l'examen, le bilan et le vote du budget des entités publiques telles que les collectivités locales et les établissements publics se déroulent généralement au sein des organes délibérants⁵⁶, lesquels aspects financiers sont préalablement précédés de l'examen et de l'évaluation des pièces et documents comptables faits par le contrôleur financier spécialisé. Par exemple, il vérifie la cohérence triennale entre les autorisations d'engagements et les crédits de paiement. Dans ce sens, il donne un avis sur le caractère sincère et soutenable des plans d'engagement des dépenses⁵⁷.

À tout considérer, il ressort que le contrôle financier spécialisé est institutionnellement diversifié d'une part ; et matériellement spécifié, d'autre part. Mais l'on peut constater qu'entre l'aménagement des textes et les résultats, il subsiste des difficultés dans la mise en œuvre des moyens et la réalisation des finalités dudit contrôle. Il serait donc souhaitable, en premier lieu, de doter les entités publiques des contrôleurs financiers spécialisés compétents et de les responsabiliser ; et en second lieu, de préciser clairement leurs attributions afin d'éviter tout conflit avec d'autres institutions spécialisées de l'État en charge directe ou indirecte du contrôle financier⁵⁸. À ce prix, la qualité du contrôle financier spécialisé sera logiquement, et à coup sûr, renforcée. ■

⁵² Articles 40 à 46 (pour le contrôle) ; articles 47 à 50 (pour l'information) ; articles 51 à 56 (pour le principe d'intégrité) de la loi n° 2018/11 portant code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques au Cameroun (CTGFP).

⁵³ Article 2 alinéa 2 de la loi n° 2018/11.

⁵⁴ A cet effet, l'article 372 alinéa 2 de la loi n° 2019/024 portant CGCTD prévoit que « les dispositions de la loi portant code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques et celles de la loi portant régime financier de l'État et des autres entités publiques s'appliquent aux collectivités territoriales, sous réserve des spécificités prévues par la présente loi ».

⁵⁵ Article 20 alinéa 2 du décret n° 2013/159.

⁵⁶ En l'occurrence, le conseil d'administration pour l'établissement public, le conseil municipal pour la commune et le conseil de communauté urbaine pour la communauté urbaine.

⁵⁷ Article 70 alinéa 5 du RFEFP.

⁵⁸ En l'occurrence, les services du Contrôle Supérieur de l'État (CONSUPE), le Conseil de Discipline Budgétaire et Financière (CDBF), l'Agence Nationale d'Investigation Financière (ANIF), la Commission Nationale Anti-Corruption (CONAC), l'Agence de Régulation des Marchés Publics (ARMP), le Tribunal Criminel Spécial (TCS), etc.