

ÉDITION
REVUE CAMP

3

LA REVUE

GOUVERNANCE, AUDIT
& MANAGEMENT PUBLIC



FIGE

SYNERGIE POUR UNE BONNE GOUVERNANCE



LA REVUE GOUVERNANCE, AUDIT ET MANAGEMENT PUBLIC

FORUM DES INSPECTIONS GENERALES D'ETAT D'AFRIQUE

DIRECTEUR DE PUBLICATION

M. HASSAN ISSA SULTAN

*Inspecteur Général d'Etat de la République de Djibouti
Secrétaire Exécutif du FIGE*

RÉDACTEUR EN CHEF

M. FAROUK HEMICI

*Directeur du Master 2 ACMP
Audit Contrôle & Management Public
Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne*

CONCEPTION GRAPHIQUE

MAGIC SOLUTIONS

IMPRESSION

IMPRIMERIE NATIONALE DE DJIBOUTI

sommaire

MOT DU DIRECTEUR DE PUBLICATION

07

ÉDITORIAL

11

Gestion des débiteurs publics dans le commerce
domestique : Expérience des Etats de l'OHADA

SABA Apollinaire

13

La sanction des fautes commises par le commissaire
aux comptes auprès des entreprises
du secteur public et para public camerounais

DJILA Rose

53

L'Audit de performance au service
d'une plus grande transparence
dans la gestion des affaires publiques

Abdou FALL

89

La société civile et le contrôle citoyen
de l'action publique : Une opportunité pour
une bonne gouvernance au niveau local

KITTI H. Nathaniël

123

**6^{ème} Assemblée Générale &
4^{ème} Colloque Internationale**

SUR LE THÈME

**«LES DÉFIS DE LA BONNE
GOUVERNANCE
ET LE RÔLE PRIMORDIAL
DES INSTITUTIONS
DE CONTRÔLE :
NORMALISATION
ET COOPÉRATION»**

**18 AU 20 OCTOBRE 2016
ABIDJAN - CÔTE D'IVOIRE**

Mot du Directeur de Publication



M. HASSAN ISSA SULTAN
*Directeur de la Publication
Secrétaire Exécutif du FIGE
Inspecteur General d'Etat
de la République de Djibouti*

J'ai le plaisir de vous présenter le troisième numéro de la Revue sur la Gouvernance, Audit et Management Public du Forum des Inspections Générales d'Etat d'Afrique et des Institutions Assimilées.

Le FIGE, aujourd'hui fort de ses 24 institutions de contrôle membres, se veut acteur de la réflexion évaluative et prospective en matière de gestion publique en Afrique, par la promotion du dialogue, de la concertation et de l'échange d'expérience.

Un des dispositifs mis en place par le forum est la Revue scientifique GAMP qui offre une plateforme destinée à encourager les professionnels du secteur public, surtout africains, en matière de recherche sur l'amélioration de la bonne gouvernance dans le continent.

Pour répondre aux exigences d'une revue scientifique, le FIGE a entrepris des actions visant à renforcer le caractère scientifique des articles retenus pour la revue, avec le concours de l'Inspection Générale d'Etat de Djibouti qui a allouée au FIGE un fonds destiné à la recherche, avec notamment, la mise en place d'un comité scientifique, constitué d'experts et des praticiens du secteur public, chargé de la supervision de la rigueur de la ligne éditoriale de la Revue.

Dans cette optique, un appel à contribution a été aussi lancé par le Secrétariat Exécutif dans l'ensemble des pays membres du FIGE et dans les colonnes du magazine Jeune Afrique.

Ce numéro de la revue GAMP est le fruit de cette démarche et les lecteurs pourront découvrir les articles de quatre chercheurs africains qui soulèvent des questions souvent récurrentes dans les pays du continents africain et ailleurs.

Dans le premier article, l'auteur porte une réflexion sur l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA).

Dans le deuxième article, l'auteur examine l'intervention de l'Etat Camerounais dans l'économie à travers les investissements publics et les risques observés dans les investissements réalisés par les entreprises publiques.

L'auteur du troisième article examine la mise en place des nouvelles approches d'audit basées sur la performance et leur impact sur l'amélioration de l'efficacité, l'efficacité et la qualité des services publique au Sénégal.

Enfin l'auteur du dernier article sélectionné pour ce numéro de la revue, examine le nouveau système de contrôle instauré au Bénin.

A travers cette revue le FIGE cherche à encourager la recherche-action, et espère recevoir plus de contributions des spécialistes du secteur public africain qui peuvent échanger sur cette plateforme les fruits de leurs recherches. En effet la revue GAMP est simplement une plateforme et les contenus de ces articles sont strictement les points de vue des auteurs et non ceux de la rédaction du GAMP ou du FIGE.

Nous encourageons aussi tous les contributeurs à continuer à faire vivre et prospérer la revue.

Je vous souhaite une bonne lecture !

Editorial



M. FAROUK HEMICI
*Rédacteur en Chef
Directeur du Master 2 ACMP
Audit Contrôle & Management
Public
Université Paris 1 Panthéon-
Sorbonne*

Plus que jamais la bonne gouvernance est un enjeu majeur pour tous les pays et plus particulièrement pour les pays d'Afrique.

La bonne gouvernance c'est une gestion responsable des affaires publiques et une utilisation judicieuse des ressources au profit des populations et du développement de nos sociétés.

Mais si cette expression fleurit dans les propos de tous les responsables et dans tous les écrits, il n'en demeure pas moins qu'elle constitue un véritable défi pour tous les pays et nos états d'Afrique en particulier.

Or, si nous voulons qu'elle soit crédible et réalisable, elle suppose:

- Une organisation et des structures administratives modernes,
- Des systèmes d'information et des procédures efficaces pour éclairer les choix des Etats,

- Des personnels qualifiés et compétents,
- Des instances de supervision et de contrôle capables de veiller à la sauvegarde des intérêts de la Nation (la confiance n'exclue pas le contrôle).

La revue GAMP s'inscrit résolument dans cet objectif. Elle se veut un espace de réflexion et de formation, de partage des idées et des expériences.

Elle se veut espace de débat, tant pour les professionnels que pour les universitaires et les chercheurs.

Si la bonne gouvernance est l'affaire de tous, les Inspections Générales d'Etat et les structures de contrôle dans nos différents pays y contribuent fortement.

Nous espérons que la revue GAMP à travers les différentes contributions en management, audit, contrôle interne, fiscalité, management, ... les aidera à mener à bien leur mission.

F. HEMICI

LA GESTION DES DÉBITEURS PUBLICS DANS LE COMMERCE DOMESTIQUE

EXPÉRIENCE DES ETATS DE L'OHADA

THE MANAGEMENT OF THE PUBLIC DEBTORS IN THE DOMESTIC TRADE EXPERIENCES OF THE STATES OF OHADA

Apollinaire A. de SABA*

RÉSUMÉ

QUE RECOUVRE ALORS LA DETTE PUBLIQUE INTÉRIEURE ?

La dette publique intérieure recoupe les engagements financiers que le secteur privé domestique détient sur l'Etat et ses démembrements. Elle est variée et comprend la dette de la commande publique, la dette financière, la dette des marchés de travaux publics, la dette sociale et les dettes de titre public que sont les bons du trésor et les emprunts obligataires.

Elle représente le produit de l'accumulation du défaut de paiement des fournisseurs et des prestataires de l'Etat, des emprunts bancaires, des marchés de travaux publics et de la dette sociale. L'objet de cet article est de relever la complexité de la gestion des débiteurs publics (I) pour ensuite rechercher quelques pistes de solutions (II).

ABSTRACT

WHAT THEN IS THE INTERNAL PUBLIC DEBT?

Domestic public debt cuts the financial commitments that the domestic private sector has on the State and its dismemberments. It is varied and includes debt of the public order, financial debt, the debt of public works, social debt and the debts of public title of Treasury bills and bonds.

It represents the product of the accumulation of non-payment of suppliers and providers of the State, bank loans, public works and social debt markets. The purpose of this article is to raise the complexity of the management of public debtors (I) to then search for some possible solutions (II).

INTRODUCTION

Dans l'économie africaine et dans l'espace OHADA¹ en particulier, l'Etat est un commerçant important et stratégique. Il occupe une position quasi monopolistique dans les secteurs à haute valeur ajoutée comme les télécommunications, les industries extractives des matières premières, les marchés de travaux publics, l'électricité, les douanes, les transports aérien et maritime, les chemins de fer, les banques, les assurances, l'agriculture, l'eau², etc.

L'intensité de cette activité dans les Etats de l'OHADA génère des flux financiers importants mais aussi, et surtout, de la dette publique domestique. De façon curieuse, la doctrine et la presse économique rendent rarement compte de cette dette alors qu'elle est tout aussi nuisible à l'économie des Etats de l'OHADA que la dette publique extérieure.

¹ L'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) est créée par le Traité de Port-Louis du 17 octobre 1993 (révisé le 17 octobre 2008 à Québec - Canada) et regroupe aujourd'hui 17 États (Bénin, Burkina Faso, Cameroun, Comores, Congo, Côte d'Ivoire, Gabon, Guinée Bissau, Guinée, Guinée Equatoriale, Mali, Niger, République Centrafricaine, République démocratique du Congo, Sénégal, Tchad, Togo). Elle a pour objectif d'harmoniser le droit des affaires des Etats membres. Pour plus d'informations, consulter : www.ohada.org ou www.ohada.com.

² DJOGBENOU (J.), L'exécution forcée, droit de l'OHADA, éd. CREDIJ, Cotonou 2011, p. 59.

QUE RECOUVRE ALORS LA DETTE PUBLIQUE INTÉRIEURE ?

A la différence de la dette extérieure détenue par les investisseurs étrangers, la dette publique intérieure recoupe les engagements financiers que le secteur privé domestique détient sur l'Etat et ses démembrements³. Elle est variée et comprend la dette de la commande publique, la dette financière, la dette des marchés de travaux publics, la dette sociale et les dettes de titre public que sont les bons du trésor et les emprunts obligataires.

Mais, il faut exclure de la dette publique intérieure les dettes de titre public qui, en raison de leur spécificité font souvent l'objet d'un paiement régulier par un débit automatique et ne posent pas de problème de recouvrement dans la pratique. La dette publique intérieure dont il est question est le produit de l'accumulation du défaut de paiement des fournisseurs et des prestataires de l'Etat, des emprunts bancaires, des marchés de travaux publics et de la dette sociale.

³ La dette publique est traditionnellement constituée par la dette publique extérieure et la dette publique intérieure. La dette publique intérieure est contractée par l'Etat et ses administrations auprès des agents économiques intérieurs (ménages, entreprises, institutions financières) tandis que la dette publique extérieure est financée par des intervenants étrangers.

En 2009, le FMI⁴ et la BCEAO⁵ ont estimé à 1450 Milliards F.CFA la dette publique intérieure des huit Etats de l'Afrique de l'ouest, membres de l'OHADA : le Bénin, le Burkina Faso, la Côte d'Ivoire, la Guinée- Bissau, le Mali, le Niger, le Sénégal et le Togo⁶. Ce chiffre n'est pas représentatif de la dette publique intérieure des Etats de l'OHADA qui sont au nombre de dix-sept. C'est pour cette raison que l'étude du FMI et de la BCEAO a été actualisée et étendue à l'ensemble des Etats de l'OHADA en vue de connaître leur état d'endettement domestique.

La compilation des données a été très laborieuse pour deux raisons.

D'abord, les Etats de l'OHADA ne communiquent pas sur leurs dettes publiques intérieures. Ensuite, ceux qui s'y prêtent, le font avec beaucoup de retard.

Ces paramètres pris en compte, le résultat obtenu auprès du ministère de l'économie et de la finance de certains Etats de l'OHADA est édifiant⁷.

⁴Fonds Monétaire International (FMI), <http://www.imf.org/external/french/>.

⁵Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest (BCEAO), <http://www.bceao.int>.

⁶DIOUBATE (B.), Bonne gouvernance et problématique de la dette en Afrique, éd. L'Harmattan, Paris 2013, pp. 216 ss.

⁷Pour plus d'informations sur la dette publique intérieure des Etats de l'OHADA, se référer aux sites internet du ministère de l'économie et de la finance des Etats référencés ou <http://www.bceao.int>.

Tableau : Estimation de la dette publique intérieure des Etats de l'OHADA

Indicateurs pays Pays de l'OHADA	Montant/ milliard F. CFA	Année de référence
BENIN	281,72	2012
BURKINA FASO	351,70	2013
CAMEROUN	136,70	2013
CENTRAFRIQUE	196,00	2012
COMORES	non-communiqué	non-communiqué
CONGO BRAZAVILLE	263,828	2010
CONGO DEMOCRATIQUE	677,018	2012
COTE D'IVOIRE	356,00	2013
GABON	100,00	2012
GUINEE CONAKRY	147,08	2012
GUINEE BISSAU	non-communiqué	non-communiqué
GUINNEE EQUATORIALE	non-communiqué	non-communiqué
MALI	167,00	2012
NIGER	083,04	2012
SENEGAL	242,70	2012
TCHAD	249,70	2011
TOGO	168,90	2012
TOTAL	342,686 milliards F.CFA	

Le tableau montre que la majorité des Etats de l'OHADA cumule une dette intérieure supérieure ou égale à 100 milliards F. CFA. La consolidation de ce chiffre à l'échelle des 17 Etats de l'OHADA est estimée à 3420, 686 milliards F. CFA. Si l'on devait tenir compte des Etats qui n'ont donné aucune information sur leurs dettes et de l'actualisation nécessaire des résultats obtenus, la dette publique intérieure des Etats de l'OHADA pourrait dépasser 5000 milliards de F.CFA.

Quel que soit le résultat de cette estimation, l'importance de la dette publique intérieure des Etats de l'OHADA ne peut être appréciée qu'en la mettant en concurrence avec la typologie des créanciers. En effet, le tissu économique des Etats de l'OHADA est constitué en majorité de micro-entreprises de 1 à 10 salariés et dont le chiffre d'affaires dépasse rarement 50 millions de F.CFA. Pour cette catégorie de créanciers, le défaut de paiement de la dette publique intérieure conduit à des difficultés de trésorerie, à la faillite de ceux qui n'ont pas de réserve financière⁸ et

⁸ AYANGMA AMANG (P.), « Les attentes des investisseurs face aux risques juridiques et judiciaires dans l'espace OHADA : témoignage et expérience de terrain » in L. CADIET (Dir.), *Droit et attractivité économique : le cas de l'OHADA*, éd. de l'Institut de recherche juridique de la Sorbonne (IRJS), Paris 2013, p. 21 s. ; NKEA NDZIGUE (F.), « Les droits du débiteur dans le système OHADA des voies d'exécution », *Penant* n° 873, oct.-déc. 2010, p. 419 s.; Lire aussi la presse économique : <http://www.lesafriques.com/droit-africain/senegal-la-dette-interieure-peut-conduire-a-une-faillite-genera.html?Itemid=225?articleid=10736> (vu le 15/10/2015).

même à des drames humains.

Dans le courant de l'année 2014, une femme, chef d'entreprise, s'est suicidée devant les portes de la présidence ivoirienne parce que l'Etat de la Côte d'Ivoire a refusé de lui payer ses créances⁹.

Ces drames économiques et humains sont symptomatiques des difficultés de recouvrement de la dette publique intérieure et invitent à rechercher les causes ainsi que les remèdes.

Les causes de l'accumulation de la dette publique intérieure sont multiples. Certaines études l'imputent aux méthodes de gestion, à la faiblesse numérique des agents administratifs, à la non maîtrise des procédures administratives et la corruption des agents administratifs¹⁰.

Mais, le facteur le plus déterminant de la dette publique intérieure est à rechercher dans l'interdiction de saisie qu'édicte le droit de l'OHADA au profit des personnes morales de droit public¹¹.

⁹ Information révélée par la Radio France Internationale (RFI) dans son émission thématique RFI Afrique du 28/05/2014, www.rfi.fr.

¹⁰ PODA (A.), L'importance des créances du secteur privé détenues par l'Etat et les pistes de solution pour leur apurement, édit. CNP, mars 2009, p. 11 s., ou <http://www.patronat.bf/Telechargements/etude%20et%20rapport/etude%20sur%20les%20creances%20du%20secteur%20prive%20detenues%20par%20l'Etat.pdf> (vu le 15/10/2015).

¹¹ Art. 30 de l'Acte Uniforme relatif aux procédures simplifiées de recouvrement et aux Voies d'Exécution (AUVE). Lire aussi : CHIFFLOT BOURGEOIS (F.) WORMS (F.), « OHADA » in J.-Cl. Droit international, vol. 2, Fasc. 170-20, LexisNexis 2015, n° 156.

Auréolés de cette immunité d'exécution, les débiteurs publics ne s'empresent pas souvent de payer leurs dettes¹².

Ce comportement pénalise les entreprises créancières qui se demandent souvent comment contourner les risques liés à la protection immunitaire des Etats et de leurs démembrements. En dehors de cette préoccupation, le non-paiement de la dette publique intérieure peut vite se transformer en crise économique systémique puisque une entreprise qui n'est pas payée ne peut à son tour payer ses propres créanciers qui à leur tour vont se trouver en défaut de paiement. Ces défaillances impacteront, à coup sûr, le budget des Etats qui verront leurs recettes fiscales fondre¹³.

Les effets dominos du non-recouvrement de la dette publique intérieure sur le tissu économique des Etats justifient le combat que mènent, en Afrique et en Europe, certains gouvernements pour mettre à la disposition des acteurs économiques des instruments de recouvrement performants qui assurent, quel que soit le profil des débiteurs, la ponctualité de l'exécution des engagements financiers et, *in fine*, une fonction de régulation et de stabilité de l'économie.

Pour répondre à ces préoccupations, il est convient tout d'abord, de relever la complexité de la gestion des débiteurs publics (I) pour ensuite rechercher quelques pistes de solutions (II).

¹² ISOH (M.), « Insaisissabilités et immunités d'exécution dans la législation OHADA ou le passe-droit de ne pas payer ses dettes », www.ohada.com, Ohadata D-08-27, pp. 1 ss.

¹³ M. SAMB (Dir.), Etude sur les difficultés de recouvrement des créances dans l'espace UEMOA: cas du Bénin, du Burkina-Faso, du Mali et du Sénégal, Rapport final, édit. OHADA & Trustafrica, Porto- Novo 2012, p. 92.

LA COMPLEXITÉ DE LA GESTION DES DÉBITEURS PUBLICS

La complexité du management des débiteurs publics a, tout d'abord, ses racines dans les difficultés liées au choix de la procédure de règlement de la dette (A) et ensuite, dans leur statut particulier (B).

A- Le choix de la procédure de règlement de la dette publique intérieure

Le contentieux du recouvrement de la dette publique intérieure renvoie les créanciers et leurs conseils au choix de la procédure de recouvrement la plus adaptée. La plupart du temps, les créanciers engagent une procédure inappropriée avant de se rendre compte de la nasse dans laquelle ils se sont enfoncés. Or, les *volts face* processuels amenuisent souvent les chances de recouvrement de la dette. Pour cette raison, le choix de la procédure doit être murement réfléchi.

La solution devrait être dictée par la nature du contrat qui fonde la dette publique intérieure. La difficulté de la qualification vient de la diversité des contrats souscrits par l'Etat et ses démembrements. Tout d'abord, il est de principe constant que les contrats passés par les personnes morales de droit public et les partenaires privés sont par essence des contrats administratifs¹ dont le contentieux relève du juge administratif².

Les créances nées de tels contrats sont inéligibles aux procédures de recouvrement de droit commun et à la procédure simplifiée de recouvrement de l'OHADA³. Le créancier doit donc exclusivement saisir le tribunal administratif. Dans les pays où cette juridiction n'existe pas, le créancier se reportera utilement à sa législation nationale qui donne toujours compétence à une juridiction pour connaître du contentieux administratif.

Ensuite, même si les contrats administratifs constituent une part importante des conventions de l'Etat, ils ne couvrent qu'une partie des engagements pris par les personnes morales de droit public qui souscrivent aussi à des contrats de droit privé⁴. Tel est, par exemple, le cas de la vente amiable des produits du domaine privé, du bail amiable d'un local pour y loger une administration ou du louage de services⁵, etc. Les impayés nés de ces contrats sont de la compétence judiciaire et entrent dans le champ des procédures ordinaires de recouvrement et de la procédure d'injonction de paiement de l'OHADA. Dans ce cas de figure, le choix de la procédure participera d'une démarche globale de gestion recherchant la solution la plus efficace et la moins onéreuse pour le créan-

¹ DE VILLIERS M. & DE BERRANGER T. (Dir.), *Droit public général*, 5ème éd. Litec, Paris 2011, p. 704 s. ; WALINE (J.), *Droit administratif*, 25ème éd. Dalloz, Paris 2014, p. 452 s. ; BROCCA (A.), *Le recouvrement de l'impayé. La pratique, la loi et la jurisprudence*, 2ème éd. Bordas, Paris 1988, p. 129.

² brocca

³ WALINE (J.), op. cit. p. 452 ; DE VILLIERS M. & DE BERRANGER T. (Dir.), op. cit. p. 704 s.

cier.

La moralité de ces développements conduit à conclure que les contrats passés par les personnes morales de droit public ne sont pas tous et nécessairement des contrats de droit public, exclus, en raison de la matière, des procédures de recouvrement de droit commun. Certains contrats peuvent donc être de droit privé. Toute la difficulté pour les créanciers réside dans la distinction de ces deux types de contrat. L'intérêt de la précision des frontières entre ces différentes conventions vise à déterminer le tribunal compétent pour connaître le contentieux qui s'élèverait au sujet de ces contrats.

La question est résolue lorsque la loi attribue à la compétence administrative une catégorie de contrats. Ce sont des contrats administratifs par détermination de la loi⁶. Il en est ainsi par exemple des marchés de travaux publics, des contrats de partenariat public privé (PPP), des contrats d'occupation du domaine public, de la vente d'immeubles de l'Etat, des marchés de fournitures, des marchés publics de services⁷, et plus généralement, des contrats de la commande publique qui sont des contrats par lesquels les personnes morales de droit public cherchent à

⁴ WALINE (J.), op. cit. p. 452 ; DE VILLIERS M. & DE BERRANGER T. (Dir.), op. cit. p. 704 s.

⁵ WALINE (J.), op. cit. p. 452.

⁶ DE VILLIERS M. & DE BERRANGER T. (Dir.), op. cit. p. 704 s. ; WALINE (J.), op. cit. n° 432 s.

⁷ WALINE (J.), op. cit. n° 432 s.

⁸ WALINE (J.), op. cit. p. 458 s.

se procurer un bien ou un service⁸.

En l'absence de texte, la jurisprudence donne la nature administrative aux contrats dont l'objet est l'exécution même du service public ou qui contiennent des clauses de droit commun⁹. L'ensemble de ces contrats échappe à la compétence judiciaire.

En dehors du problème de la qualification et de la compétence ainsi élucidé, le recouvrement de la dette publique intérieure se heurte souvent aux privilèges que le droit OHADA accorde aux personnes morales de droit public.

B- Le statut des débiteurs publics

Le statut particulier des débiteurs publics vient de l'interdiction faite aux créanciers de saisir leur patrimoine (1) et de la caution que lui a apportée la Cour de cassation des Etats de l'OHADA, communément appelée Cour commune de justice et d'arbitrage des Etats de l'OHADA (2).

1- Interdiction de saisir le patrimoine des débiteurs publics

L'interdiction de saisir les biens des débiteurs publics a son siège dans l'article 30 de l'Acte Uniforme sur les procédures simplifiées de recouvrement et des Voie d'Exécution (AUVE) prescrivant que les mesures

⁹ WALINE (J.), op. cit. pp. 459 ss.

d'exécution forcée et les mesures conservatoires ne sont pas applicables aux personnes morales de droit public et aux entreprises publiques.

Ce texte confère donc aux débiteurs publics une immunité d'exécution qui les met à l'abri des poursuites de leurs créanciers¹⁰. Très souvent en pratique, les personnes morales de droit public s'appuient sur cette disposition pour discuter à l'impétrant le droit de saisir un bien de leurs patrimoines. Le tribunal est l'exutoire de cette contestation.

Deux affaires portées devant les juridictions de fond camerounaises permettent de mettre en lumière le comportement des débiteurs publics dans l'espace OHADA. Le choix de ces affaires est tout sauf arbitraire. Elles l'ont été parce qu'elles condensent toutes les difficultés des créanciers domestiques face aux personnes morales de droit public dans tous les Etats de l'OHADA.

La première affaire a opposé l'Université de DSCHANG à l'un de ses salariés qui s'est pourvu devant les juridictions compétentes pour se voir payer la somme de 2. 299. 721 F. CFA. A l'issue de ce contentieux, l'Université a été condamnée à payer à son salarié la somme précitée. Cette décision étant devenue exécutoire, le salarié fit pratiquer une saisie- attribution des comptes bancaires de l'Université ouverts auprès d'une banque de la place. L'Université contesta cette saisie devant le juge des référés en s'appuyant sur l'article 30 de l'AUVE qui, selon elle,

¹⁰ NKEA SDZIGUE (F.), « Le droit du débiteur dans le système OHADA des voies d'exécution », Penant n° 873, oct.-déc. 2010, p. 417 s. ; NGANKO (D.), « La saisie-appréhension » in P-G. POUGOUE (Dir.), Encyclopédie du droit OHADA, éd. Lamy, Paris 2011, pp. 1722 ss.

range les universités publiques parmi les personnes devant bénéficier de l'immunité d'exécution et qu'étant une université publique ses comptes sont insaisissables.

Le juge des référés fit droit à cette argumentation et ordonna l'annulation de la saisie-attribution pratiquée au préjudice de l'Université de DSCHANG par l'ordonnance n° 12/ORD du 11 septembre 2000¹¹.

La seconde affaire portée devant les juridictions camerounaises fait apparaître que la société de fournitures industrielles du Cameroun (SFIC), société de droit privé, fournissait, depuis longues années, des biens d'équipement et divers services à l'Office national des ports du Cameroun (ONPC), un établissement public industriel et commercial. En raison du volume des transactions et de l'ancienneté de la relation d'affaires, la SFIC avait ouvert dans ses livres comptables un crédit fournisseur et un compte ONPC. De la période de 1995 à 1997, le compte ONPC faisait apparaître un solde créditeur d'un milliard et demi de F. CFA qui fit l'objet d'une traite émise par la SFIC et acceptée par l'ONPC. Face aux difficultés de recouvrement de cette somme, la SFIC fit pratiquer une saisie-attribution des comptes bancaires de l'établissement pour un montant 1.616.938.536 F.CFA. Comme on devait s'y attendre, l'ONPC s'opposa à cette saisie et demanda au juge des requêtes d'ordonner la mainlevée de la saisie au titre de l'immunité d'exécution prévue par l'ar-

¹¹ Tribunal de première instance de DSCHANG, Ordonnance de référé n° 12/ORD/11 du sept. 2000, Université de DSCHANG c/ Tonyé Dieudonné, rev. camerounaise d'arbitrage n° 18, juil.- août- sept. 2002, p. 13.

ticle 30 de l'AUVE au bénéfice des personnes morales de droit public y compris des établissements publics à caractère industriel et commercial. Le juge des requêtes accéda à cette demande et ordonna la mainlevée de la saisie¹².

A l'image de ces deux décisions, les tribunaux de l'espace OHADA ont tendance à reconnaître l'immunité d'exécution de l'Etat, des collectivités territoriales, des établissements publics à caractère industriel et commerciale (EPIC) et des établissements publics administratifs (EPA) au nombre desquels figurent les universités¹³.

Mais, si l'immunité d'exécution de l'Etat, des collectivités territoriales et des établissements publics administratifs (EPA) n'est pas contestée en raison de leur mission de service public, celle des établissements publics à caractère industriel et commerciale (EPIC) est souvent remise en cause, surtout lorsqu'elle aboutit à la rupture de l'égalité de traitement des acteurs économiques ou viole les règles protectrices du commerce comme c'est le cas dans la deuxième décision où, malgré l'acceptation par l'entreprise débitrice de l'effet de commerce émis par le créancier en garantie du paiement, le juge interdit à ce dernier de saisir

¹² Tribunal de première instance de Douala, ordonnance de référé n° 339 du 13 nov. 1998, Office national des ports du Cameroun (ONPC) c/ Société de fournitures industrielles du Cameroun (SFIC), rev. camerounaise de l'arbitrage n° 18, juil.- août- sept. 2002, p. 14.

¹³ ISSA-SAYEGH (J.), Répertoire quinquennal OHADA 2000-2005, édit. UNIDA, pp. 112 ou Répertoire OHADA 2006-2010, jurisprudence et bibliographie, édit. UNIDA, pp. 236 ss. ; NGANKO (D.), op. cit. p. 1722 s.

les biens du débiteur accepteur lorsque celui-ci ne respecte pas son engagement de payer la traite à son échéance.

Cette décision est contraire aux règles du droit cambiaire qui enseignent que l'acceptation est l'acte par lequel le tiré se reconnaît comme le débiteur principal de l'effet de commerce¹⁴. Elle traduit aussi la preuve de l'existence de la provision¹⁵ et surtout, l'engagement irrévocable du tiré de payer la traite à l'échéance¹⁶. Apparemment, selon les juges du fond, l'immunité d'exécution du débiteur paralyse la diligence avec laquelle le droit recommande que certaines créances soient payées, notamment les créances cambiales et même les créances de travail.

En raison de ces critiques, la position de la Cour commune de justice et d'arbitrage des Etats de l'OHADA (CCJA) était très attendue par

¹³ Art. 167 du Règlement n° 15/2002/CM/UEMOA relatif aux systèmes de paiement dans les Etats de l'UEMOA ; TATY (G.), « L'injonction de payer et la saisie conservatoire dans le nouveau droit harmonisé applicable au Gabon », Penant n° 838, janv.- mars 2002, p. 96.

¹⁴ Art. 155 du Règlement n° 15/2002/CMUEMOA relatif aux systèmes de paiement dans les Etats de l'UEMOA ; TCHEUMALIEU FANSI (M.R.), Droit et pratique bancaire dans l'espace OHADA, éd. L'Harmattan, Paris 2013, p. 256 s. ; TATY (G.), op. cit. p. 96.

¹⁶ Art. 167 du Règlement n° 15/2002/CM/UEMOA relatif aux systèmes de paiement dans les Etats de l'UEMOA ; TCHEUMALIEU FANSI (M.R.), Droit et pratique bancaire dans l'espace OHADA, éd. L'Harmattan, Paris 2013, 256 s. ; TATY (G.), op. cit. p. 96.

la doctrine africaine et les milieux d'affaires. Cette occasion lui a été offerte dans l'affaire TOGO TELECOM portée à sa connaissance en novembre 2003.

2. La caution de la CCJA

L'affaire dont est saisie la CCJA oppose la société TOGO TELECOM et certains de ses salariés. Les faits sont simples¹⁷. La société TOGO TELECOM, constituée sous la forme d'une société anonyme et de capitaux publics, était condamnée par la chambre sociale de la Cour d'appel de Lomé à payer 118. 970. 213 F.CFA à quatre de ses employés l'accusant de licenciement abusif. Cette décision n'ayant été ni exécutée ni contestée par la société TOGO TELECOM, les salariés licenciés entreprirent l'exécution de ladite décision en procédant à la saisie-attribution des comptes bancaires de la société TOGO TELECOM. Cette dernière contesta cette saisie-attribution devant le TPI et la Cour d'appel de Lomé qui ont successivement ordonné la mainlevée de la saisie motif pris de l'immunité d'exécution attachée aux entreprises publiques. C'est cette décision qui a été soumise à l'expertise de la CCJA afin qu'elle puisse se prononcer sur la question de l'extension de l'immunité d'exécution aux entreprises publiques exerçant une activité industrielle et commerciale sous la forme d'une société de droit privé. Le pourvoi dénie cette ex-

¹⁷ Pour plus d'informations sur les faits : SAWADOGO (F.M.), « *La question de la saisissabilité ou de l'insaisissabilité des biens des entreprises publiques en droit OHADA* », Penant n° 860, juil.-sept. 2007, pp. 305 ss.

tension aux entreprises publiques industrielles et commerciales ayant pris la forme d'une société anonyme alors que l'entreprise débitrice soutient qu'elle est protégée par l'immunité d'exécution en sa qualité d'entreprise publique.

La CCJA a pris position en faveur de cette deuxième interprétation par un arrêt de principe en date du 7 juillet 2005¹⁸ : « (...) *l'article 30 al. 1^{er} de l'AUVE pose le principe de l'immunité d'exécution, et que les entreprises publiques, catégorie dans laquelle est classée TOGO TELECOM, figurent dans l'énumération des sociétés contre lesquelles s'applique la compensation, il n'y a aucun doute à l'égard de cette dernière sur sa qualité de bénéficiaire de l'immunité d'exécution (...)* ».

Depuis cet arrêt de principe jusqu'à nos jours, la position de la CCJA n'a point varié¹⁹.

La décision de la CCJA contient plusieurs enseignements. La CCJA consacre ainsi l'immunité d'exécution des personnes morales de droit

¹⁸ CCJA, Arrêt n° 043/2005 du 07 juil. 2005, Aziablévi YOVO c/ société TOGO TELECOM, RJCCJA n° 6, juil.-déc. 2005, pp. 25-28 ou www.ohada.com, Ohadata J-06-32.

¹⁹ Elle a même réaffirmé sa jurisprudence dans un arrêt récent : CCJA, arrêt n° 009/2014 du 27 fév. 2014, Sté. des Télécommunications du Tchad c/ Sté. SAS ALCATEL SPACE, www.ohada.com/jurisprudence.

²⁰ GONCALVES (V.), « Les voies d'exécution » in Loïc CADIET (Dir.), *Droit et attractivité économique : le cas de l'OHADA*, éd. de l'Institut de recherche juridique de la Sorbonne (IRJS), Paris 2013, p. 120.

public quel que soit leur objet social et leur forme. Elle désavoue par la même occasion la doctrine africaine qui s'en remettait au droit national pour la détermination des personnes devant bénéficier de l'immunité d'exécution²⁰.

L'affaire TOGO TELECOM donne également des précisions sur les entreprises publiques éligibles à la protection immunitaire. Il doit s'agir des entreprises publiques dans lesquelles les personnes morales de droit public ont une participation majoritaire. Ce qui exclut les entreprises publiques mixtes dans lesquelles l'Etat et ses démembrements sont minoritaires²¹ ou les personnes morales de droit privé chargées d'une mission de service public²².

Ces enseignements n'empêchent pas de s'interroger sur la volonté réelle du législateur de l'OHADA d'étendre l'immunité d'exécution aux entreprises publiques constituées sous la forme d'une société de droit privé. Le doute est permis.

L'article 30 de l'AUVE qui a inspiré l'arrêt de la CCJA est en contradiction avec d'autres textes du droit OHADA²³, notamment l'Article 1-

²¹ Dans le même sens : CA Abidjan, arrêt n° 283 du 1er mars 2002, Sté GESTOCI SA c/ DIARRA, www.ohada.com, Ohadata J-03-314 ou Ohadata J-04-03.

²² CA Abidjan, arrêt n° 762 du 10 juin 2003, Sté. AFFE-CI Sécurité c/CNRA, www.ohada.com, Ohadata J-03-238.

²³ Sur cette contradiction : AQUAREBURU (C.A.), « L'Etat justiciable de droit commun dans le Traité de l'OHADA », *Penant* n° 832, janv.-avril 2000, p. 52 s. ; POUGOUE (P-G.), « Les sociétés d'Etat à l'épreuve du droit OHADA », *Juridis Périodique* n° 65, janv. – fév.-mars 2006, p. 99 s. ; SAWADO GO (F.M.), *op. cit.* pp. 332 ss.

1^{de} l'Acte Uniforme portant organisation des procédures collectives d'apurement du passif (AUPC) soumettant les « *entreprises publiques ayant la forme d'une personne morale de droit privé* » aux procédures de redressement judiciaire et de liquidation des biens²⁴.

Peut-on d'un côté soumettre les entreprises publiques à la faillite qui est une forme de saisie généralisée de leurs biens et de l'autre, interdire que ces mêmes entreprises fassent l'objet d'une mesure d'exécution qui a une portée beaucoup plus limitée que la faillite ?

L'incohérence des articles 1-1 AUPC et 30 de l'AUVE porte à croire soit, que le législateur a commis une erreur en mentionnant les entreprises publiques parmi les personnes bénéficiant de l'immunité d'exécution, soit qu'il s'est mépris sur la différence entre les établissements publics industriels et commerciaux et les entreprises publiques inscrites sous la forme d'une société commerciale. Tandis que les premiers sont des personnes morales de droit public par détermination de la loi, l'essence même des entreprises publiques enregistrées sous une forme

²⁴ Art. 1-1 de l'Acte Uniforme portant organisation des procédures collectives d'apurement du passif (AUPC) adopté le 10/09/2015, JO OHADA n° spécial du 25/09/2015, www.ohada.com.

²⁵ Art. 1er de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique, www.ohada.com.

²⁶ Art. 1er de l'Acte uniforme relatif au droit commercial général, www.ohada.com.

²⁷ Art. 2 de l'Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises, www.ohada.com.

commerciale est d'être une personne morale de droit privé. Cela est d'autant plus vrai qu'en dehors de l'article 1-1 AUPC, plusieurs textes de l'OHADA soumettent les entreprises publiques au droit privé, notamment au droit des sociétés²⁵, au droit commercial général²⁶ et au droit de la comptabilité des entreprises privées²⁷.

Même lorsque les textes sont muets sur le régime juridique des entreprises publiques, la jurisprudence utilise un faisceau d'indices. Si l'entreprise publique prend la forme d'une société commerciale, exerce une activité commerciale, est soumise au droit privé, à la comptabilité des entreprises privées, est inscrite au registre du commerce et du crédit mobilier, elle est considérée comme une personne morale de droit privé même si certains de ses aspects continuent d'être soumis au droit public. Ces faisceaux d'indices sont réunis dans l'affaire sous analyse dans la mesure où la société débitrice, TOGO TELECOM, est une société anonyme occupant une position quasi monopolistique dans les activités de la télécommunication. Elle est soumise, non à la comptabilité publique, mais à la comptabilité des entreprises privées et est inscrite registre du commerce du Togo.

Ces considérations juridiques et factuelles démontrent que le législateur de l'OHADA a entendu soumettre les entreprises publiques au

²⁸ POUGOUE (P-G.), « Les sociétés d'Etat à l'épreuve du droit OHADA », *Juridis Périodique* n° 65, janv. - fév. -mars 2006, p. 99 s.

droit privé²⁸. C'est une hérésie juridique de les extirper des voies d'exé-

cution forcée après ce constat. Cette contradiction ne pourrait s'expliquer que par une erreur rédactionnelle et surtout, par l'imprécision de l'article 30 de l'AUVE sur la nature des entreprises publiques éligibles à la protection immunitaire.

La CCJA aurait dû faire œuvre pédagogique et refuser de reconnaître l'immunité d'exécution des entreprises publiques constituées sous une forme commerciale. Dans ce cas de figure, restera alors posé l'unique problème de l'immunité d'exécution des établissements publics industriels et commerciaux. Faute de l'avoir fait, il vient alors s'y ajouter le problème de l'immunité d'exécution des sociétés d'Etat de droit privé.

Les milieux économiques contestent, à bon droit, la protection immunitaire de ces deux entités. Les acteurs économiques reprochent aux entreprises publiques de leur livrer une concurrence déloyale en exerçant des activités industrielles et commerciales sans être astreintes aux mêmes règles²⁹. L'immunité d'exécution présente surtout l'inconvé-

²⁹ AYANGMA AMANG (P.), « Les attentes des investisseurs face aux risques juridiques et judiciaires dans l'espace OHADA : témoignage et expérience de terrain » in L. CADIET (Dir.), *Droit et attractivité économique : le cas de l'OHADA*, éd. de l'Institut de recherche juridique de la Sorbonne (IRJS), Paris 2013, p. 21 s ; DJOGBENOU (J.), *L'exécution forcée, droit OHADA*, 2ème éd. CREDIJ, Cotonou 2011, p. 59 s. ; KITETE LOSAMBA (M.), « Premières applications de l'acte uniforme portant organisation des procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution en République Démocratique du Congo : cas des tribunaux de commerce de la ville –province de Kinshasa », *Rev. ERSUMA* n° 4, sept. 2014, pp. 410 s. ; NGANKO (D.), *op. cit.* p. 1722 s.

nient d'instituer une liberté « *de payer ou de ne pas payer* » dont usent les personnes morales de droit public pour refuser de payer ou pour imposer aux créanciers la restructuration de la dette par la pratique de la décote.

Elle consiste à demander aux créanciers de renoncer à une partie de la dette contre le paiement du reliquat. La décote demandée varie souvent entre 10 et 30% de la dette. Dans certains pays, l'effort demandé aux créanciers représente plus de 50% de la dette³⁰. Cette pratique qui n'a aucune assise juridique dévalorise la créance et cause d'énormes pertes financières aux entreprises locales.

Ce régime de paiement de la dette publique intérieure renferme à ne pas en douter, un risque systémique pour l'économie moderne fondée sur le principe du respect des engagements financiers. Il va surtout à l'encontre de la promesse de l'OHADA de garantir la sécurité juridique et judiciaire des activités économiques par l'application de règles modernes, adaptées et propres à encourager les investissements³¹.

Mais, quel investisseur accepterait de traiter avec les entreprises et les personnes publiques quand il sait qu'en cas de contentieux, ces dernières s'abriteront derrière l'immunité d'exécution pour ne pas ho-

³⁰ Sur la pratique de la décote dans certains Etats de l'OHADA : MAWAKA LUBEMBO (B.), Revue de la gestion de la dette publique de la République démocratique du Congo (RDC), Rapport de la direction générale de la dette publique, sept. 2012, p. 27 s.

³¹ Lire le § 5 du Préambule du Traité de l'OHADA, www.ohada.org.

³² ONANA ETOUNDI (F.), Grandes tendances jurisprudentielles de la CCJA en matière d'interprétation et d'application du droit OHADA (1997-2010), Collection pratique et contentieux de droit des affaires, éd. spéciale 2011, p. 435

norer leurs engagements ou pour lui imposer une restructuration dans laquelle il serait contraint d'abandonner une partie importante de ses créances ? L'immunité d'exécution telle que pratiquée par les autorités judiciaires est un obstacle à l'attractivité économique des Etats de l'OHADA³².

C'est pour ces diverses raisons qu'il devient nécessaire, à la fois pour le législateur de l'OHADA et les acteurs économiques, de prendre des mesures pour diminuer le risque de non-recouvrement de la dette publique intérieure.

II – Le traitement de la dette publique intérieure

Pour circonscrire le risque de non-recouvrement de la dette publique intérieure, le législateur de l'OHADA doit impérativement réformer le statut des débiteurs publics en s'inspirant des *Best Practices* observés dans certains pays africains (A). En attendant cette réforme, la pratique offre des solutions alternatives aux créanciers (B).

A. Les *Best Practices* en Afrique

Avant l'OHADA, certains Etats africains, échaudés par la mau-

³³ BAD, OCDE, PNUD, Les chaînes de valeur mondiales et l'industrialisation de l'Afrique. Perspectives économiques en Afrique 2014, édition thématique, p. 192 s., ou http://www.africaneconomicoutlook.org/fileadmin/uploads/aeo/2014/PDF/Thematic_Edition/Edition_Thematique_FR_web.pdf (vu le 16/10/2015).

vaie gestion et les pertes accumulées par les entreprises publiques, ont estimé que les causes de cette mauvaise performance résident dans la protection qui leur est accordée. Ils ont ainsi décidé de réformer le statut des entreprises publiques ou de les restructurer³³.

Le Togo fût l'un des tous premiers Etats africains à prendre, dès 1990, une loi portant réforme du cadre institutionnel et juridique des entreprises publiques³⁴. Cette loi prévoit deux importantes mesures relatives à la forme et aux régimes juridiques des entreprises publiques.

L'article 1^{er} de cette loi fixe la forme juridique des activités économiques de l'Etat en disposant que désormais « *l'Etat exerce des activités économiques, industrielles et commerciales à titre principal par l'intermédiaire de la société d'Etat ou la société d'économie mixte* ». Ce texte exclut les établissements publics industriels et commerciaux (EPIC) de la forme que peuvent emprunter les entreprises publiques. L'article 72 de la loi précitée avait même donné aux anciens EPIC vingt- quatre mois pour se transformer en sociétés d'Etat. A l'issue de cette période, tous les EPIC s'étaient transformés en sociétés anonymes.

L'article 2 de la loi, pour sa part, aligne le régime des sociétés d'Etat sur celui des entreprises privées en précisant que « *les règles du*

³⁴ Loi togolaise n°. 90-26 du 4 déc. 1990 portant réforme du cadre institutionnel et juridique des entreprises publiques ; AQUEREBURU (C.A.), « *L'Etat justiciable de droit commun dans le Traité de l'OHADA* », Penant n° 832, janv.-avril 2000, pp. 48 ss.

droit privé, notamment celles du droit civil, du droit du travail et du droit commercial, y compris les règles relatives aux contrats et à la faillite sont applicables aux entreprises publiques (...). Le texte poursuit que « *les entreprises publiques sont soumises aux règles du plan comptable national* ».

En revanche, « *la réglementation nationale sur la comptabilité publique ne leur est pas applicable* ».

Le texte a ainsi entendu soustraire les entreprises publiques du droit public pour les soumettre au droit privé.

La loi togolaise traite également du sort des dirigeants sociaux souvent accusés de fraude, de s'être enrichis au détriment de l'établissement public et, parfois même, d'avoir manipulé les comptes sociaux. Dans tous ces cas, la loi togolaise précise que le directeur général et les administrateurs des entreprises publiques peuvent être soumis aux déchéances et aux interdictions de la faillite ainsi qu'à l'obligation de combler le passif en cas d'insuffisance d'actif dans la faillite de l'entreprise publique.

En résumé, la loi togolaise a mis fin au privilège des entreprises publiques. Sous le régime de cette loi, les biens des entreprises publiques répondent de leurs dettes. L'objectif poursuivi est d'instituer la

³⁵ ONANA ETOUNDI (F.), *Grandes tendances jurisprudentielles de la CCJA en matière d'interprétation et d'application du droit OHADA (1997-2010)*, Collection pratique et contentieux de droit des affaires, éd. spéciale 2011, p. 435

culture de la rentabilité et de la bonne gouvernance au sein des entreprises publiques. L'évolution du statut des entreprises publiques togolaises a même inspiré un certain nombre d'Etats africains. La Côte d'Ivoire a, par exemple, adopté des mesures comparables à la loi togolaise³⁵.

Mais bien avant le Togo et la Côte d'Ivoire, certains Etats africains, qui ne sont pas membres de l'OHADA ont très tôt pris des dispositions pour aligner le régime juridique des entreprises publiques exerçant une activité industrielle et commerciale sur celui des entreprises privées. C'est le cas de la Mauritanie qui dès 1977 a organisé le cadre légal des entreprises publiques en adoptant la loi n° 77-046 du 21 février 1977.

L'article 7 de cette loi dispose que « *les établissements à caractère industriel et commercial sont soumis aux mêmes règles que les entreprises privées en ce qui concerne leurs relations avec les tiers* ». Dès 1978, la chambre civile et commerciale de la Cour suprême appliqua cette loi dans l'affaire Mendès Junior en décidant que « *le patrimoine de la société mauritanienne d'assurances et de réassurances doit répondre des obligations mises à sa charge, soit par des engagements contractuels (...), soit par des décisions judiciaires ayant acquis l'autorité de la chose jugée* »³⁶.

³⁶ Arrêt cité par KUATE TAMEGHE (S.S.), La protection du débiteur dans les procédures individuelles d'exécution, éd. L'Harmattan, France (Paris), Hongrie (Budapest), Italie (Torino) 2004, p. 399.

Ces différentes lois constituent une avancée considérable dans un espace où la majorité des Etats africains continue de garantir l'immunité d'exécution aux personnes morales de droit public y compris à celles exerçant une activité commerciale.

Malgré son apport, la réforme introduite par ces lois paraît inachevée dans la mesure où elle maintient, la protection immunitaire aux débiteurs publics ayant une mission de service public sans toutefois adopter des mesures spécifiques d'exécution pour les obliger à respecter leurs engagements financiers.

Le Tchad offre de ce point de vue un début de solution digne d'intérêt dans sa loi organique n° 006/PR/98 du 7 août 1998 portant organisation et fonctionnement de la Cour suprême. L'article 102 de cette loi prévoit que *«lorsque l'Administration est condamnée au paiement d'une somme déterminée, elle est tenue de procéder à son mandatement dans les quatre mois qui suivent la date où l'arrêt est devenu définitif. Dans le cas contraire, le comptable concerné, au vu de la grosse de l'arrêt, en assure l'exécution d'office»*.

En cas de refus de l'Administration d'exécuter un arrêt de la

³⁷ Art. 103 de la loi organique n° 006/PR/98 du 7 août 1998 portant organisation et fonctionnement de la Cour suprême.

chambre administrative dans un délai de six mois révolus, la loi précitée ordonne au président de la chambre d'en informer par écrit le président de la cour suprême qui à, son tour, saisit le procureur général³⁷. Ce dernier devrait dresser un rapport au ministre intéressé avec ampliation au Président de la République.

Malgré son utilité, le dispositif tchadien souffre de **trois faiblesses**.

D'abord, le texte n'édicte aucune sanction en cas d'inaction du comptable public. Ensuite, la mission des différents organes intervenant dans la procédure de recouvrement de la dette publique intérieure n'est enfermée dans aucun délai. Enfin, la loi ne contient aucune mesure comminatoire, comme par exemple l'astreinte, contre les personnes morales de droit public qui ne défèrent pas spontanément à la décision de justice qui les condamne. Ces lacunes font que, nonobstant l'existence de cette loi, le Tchad n'est pas un modèle d'Etat qui paye la dette publique intérieure avec la célérité qu'elle exige. Sur bien de ces points, la loi tchadienne est donc perfectible.

En définitive, la réforme qu'appellent ces différentes initiatives étatiques est une synthèse entre les lois togolaise, mauritanienne et tchadienne.

En attendant ces améliorations, les acteurs économiques devraient mettre en place une stratégie de protection adaptée au profil du risque, à défaut de pouvoir renoncer aux contrats publics.

B. Les stratégies de protection des créanciers

En raison du risque lié aux marchés publics, la pratique a développé des stratégies de protection tournées vers la prévention (1) et le traitement curatif du risque (2).

1- La prévention du risque de non-paiement de la dette publique intérieure

Les mesures de prévention ont pour objectif d'anticiper le risque de non-paiement. L'une des mesures qui y participent consiste à s'assurer de l'existence d'un crédit alloué au marché public en jeu. Les acteurs économiques peuvent s'appuyer sur des textes nationaux ou régionaux, notamment l'article 67 de la Directive n° 04/2005 /CM/UEMOA portant procédures de passation, d'exécution et de règlement des marchés publics d'après lequel *«avant signature de tout marché, les services compétents des autorités contractantes doivent fournir à leurs co- contractants la preuve que le crédit est disponible et a été réservé»*.

Dès que la preuve de l'existence du crédit est faite, le titulaire du marché peut subordonner le commencement d'exécution au versement d'une avance ou d'un acompte³⁸. Ces paiements partiels ne doi-

³⁸⁻³⁹ Art. 90 de la Directive n° 04/2005/CM/UEMOA portant procédures de passation, d'exécution et de règlement des marchés publics.

vent pas être négligés puisque, selon la Directive précitée, ils peuvent représenter jusqu'à 30% du montant du marché public³⁹. Le titulaire du marché limite par ce billet l'impact financier du risque s'il venait à se réaliser.

Les créanciers domestiques peuvent aussi emprunter aux entreprises internationales certaines de leurs pratiques.

Ces dernières, conscientes des risques encourus, conditionnent souvent leurs interventions au versement intégral du prix du marché sur un compte bancaire de leur choix, situé à l'étranger. Il est vrai que cette requête ne peut prospérer que si le demandeur est en position de l'imposer. Tel sera le cas si le requérant dispose d'une expertise exclusive et comparative. Les prestataires nationaux qui réunissent ces conditions ont toutes les chances de faire prospérer le paiement intégral. Dans le cas contraire, les entreprises domestiques peuvent au moins demander que le crédit réservé soit consigné dans les mains d'une autorité indépendante qui devra, sans condition, procéder au paiement à la fin des travaux.

⁴⁰ AURILLAC (M.), «*L'exécution dans la pratique et ses difficultés contre une partie africaine*», www.ohada.com, Ohadata D-08-67 ou rev. camerounaise de l'arbitrage n° 2, juil.- août- sept. 1998, p. 3 ;

OLIVEIRA (A.), «*Exécution des décisions de justice dans l'espace de l'OHADA*», communication donnée au colloque de l'Association des Hautes Juridictions de cassation des pays ayant en partage l'usage du français (AHJUCAF), organisé le 23 mars 2012 à la Cour de cassation de Paris, <http://www.ohada.com/actualite/1498/compte-rendu-colloque-de-l-association-des-hautes-juridictions-de-cassation-des-pays-ayant-en-partage-l-usage-du-francais-html>, (vu le 15/10/2015).

En dehors de ces mesures, les entreprises domestiques peuvent aussi demander aux débiteurs publics de renoncer expressément à l'immunité d'exécution. Mais, la pratique montre que les Etats de l'OHADA renoncent rarement à la protection immunitaire⁴⁰. Dans ce contexte, l'assurance-crédit ou l'assurance contre le risque de défaut de paiement constitue une voie conseillée.

Il est évident que ces mesures ne seront d'aucune utilité pour les commerçants et les entreprises qui sont aujourd'hui confrontés au non-paiement de leurs créances. Des remèdes curatifs paraissent plus adaptés aux préoccupations de cette catégorie de créanciers.

2- Le traitement curatif

La première mesure curative est la négociation en vue du paiement car, face à des personnes bénéficiant de la protection immunitaire, seul le dialogue, peut donner des résultats satisfaisants. Mais encore faut-il pouvoir négocier ! Que peut un commerçant ou une PME face à la toute- puissance des Etats de l'OHADA ?

Le déséquilibre des forces explique le choix des commerçants et des entreprises de certains pays de se regrouper en association ou en syndicat pour avoir plus de pouvoir de pression. C'est ainsi qu'est créé en Cote d'Ivoire le Syndicat national des fournisseurs de l'Etat de Côte d'Ivoire (SYNAFECI) ou au Sénégal, la Confédération nationale des employeurs du Sénégal.

Le Gabon a vu la naissance de la confédération patronale gabonaise et du club de Libreville. Désormais, les chambres de commerce se fixent aussi pour objectif d'aider au recouvrement de la dette publique intérieure. Ces différents organismes disposent des moyens de négociation et de pression hautement plus efficaces que les actions individuelles.

C'est par ces moyens d'action que ces organismes sont parvenus à réduire la dette publique intérieure de leurs Etats respectifs. En 2012, le club de Libreville a ainsi réussi à faire passer l'encours de la dette publique intérieure gabonaise de 179,4 milliards de F.CFA à près de 100 milliards F.CFA⁴¹.

Certains Etats ont créé un cadre permanent de dialogue en vue de la réduction de la dette publique intérieure. Le Togo a ainsi mis en place une Commission nationale d'apurement de sa dette intérieure dans laquelle siège le conseil national du patronat. En 2009, le conseil national du patronat du Togo a réussi à obtenir de l'Etat le paiement de 68,2 milliards F.CFA sur une dette qui était estimée à 119,2 milliards de F.CFA⁴². Ce qui représente une diminution de 42,8%. Malgré quelques difficultés, les organisations patronales et les chambres de commerce

⁴¹ <http://www.agenceecofin.com/gestion-publique/2108-6297-l-etat-gabonais-reduit-sa-dette-interieure-de-44> (vu le 15/10/2015).

⁴² <http://conseil-national-patronat-togo.com/projet-affichage-6-Commission-nationale-pour-l%E2%80%99apurement-de-la-dette-int%C3%A9rieure.html> (vu le 15/10/2015).

arrivent donc à obtenir des résultats. Il est donc recommandé aux entreprises exposées à des difficultés de recouvrement de leurs créances de se rapprocher de ces organisations.

La négociation devrait ensuite être couplée avec une seconde mesure curative qu'est une action judiciaire au fond visant l'obtention d'un titre exécutoire. Il est évident que ce titre sera neutralisé par l'immunité d'exécution.

Mais, il a deux avantages. Il évite, tout d'abord, au créancier la prescription de son droit. Ensuite, le mandement exécutoire sera d'une grande utilité lorsqu'il faudra engager d'autres actions curatives, notamment l'affacturage ou la cession internationale de la créance à des sociétés étrangères spécialisées.

L'affacturage ou la cession internationale de créances revient, en pratique, à la vente des créances à des sociétés de gestion de risques qui se chargeront du recouvrement. Ces sociétés acceptent plus facilement d'acheter des créances certifiées par un titre exécutoire qui atteste de l'exigibilité et du caractère incontestable de la créance. Dans ce contexte, le titre exécutoire réduit le risque d'irrecouvrabilité, la prime de risque et augmente la valeur marchande de la dette.

Certains créanciers des Etats membres de l'OHADA n'hésitent plus à céder leurs créances à des sociétés d'affacturage étrangères qui n'ont aucune difficulté à se faire payer sur les avoirs et les biens des Etats

⁴³ DJOGBENOU (J.), A la recherche des principes directeurs spécifiques au procès devant la CCJA, Penant n° 890, janv.-mars 2015, p. 36 s..

africains situés à l'étranger⁴³.

En résumé, en dehors de la prévention, les créanciers exposés au risque de non- paiement lié aux marchés publics, ont à leur actif trois outils : la négociation couplée avec une action en justice. Si ces deux actions ne donnent pas de résultat, ils pourront recourir à une troisième mesure très efficace qu'est L'affacturage ou la cession internationale de la créance.

Conclusion

L'étude de la pratique étrangère montre qu'à côté de l'option prise par le législateur de l'OHADA, il existe d'autres voies qui offrent de réelles garanties aux créanciers. Dans la perspective d'une réforme du droit OHADA, les *Best Practices* observés au Togo, au Tchad et en Mauritanie ouvrent un champ de prospection au législateur communautaire.

La synthèse de ces pratiques suggère d'aligner le régime juridique des entreprises publiques industrielles et commerciales sur celui des entreprises privées tout en réaffirmant l'immunité de l'Etat, des collectivités locales et des établissements publics administratifs. Le nouveau régime doit être aussi accompagné de mesures d'exécution spécifiques pour contraindre les personnes protégées à respecter leurs engagements financiers.

En un mot, les Etats de l'OHADA devraient abandonner l'immunité organique, fondée uniquement sur la forme publique de la personne morale, au profit d'une immunité fonctionnelle, attribuée en fonction de l'objet social de la personne publique. Ainsi, l'immunité

d'exécution serait maintenue si la personne morale de droit public se limite à des missions de service. En revanche, la protection immunitaire sera écartée si elle se livre à des activités marchandes de droit privé. Cette distinction est déjà admise en droit international pour écarter l'immunité d'exécution des Etats étrangers lorsque la créance en cause résulte, non d'une activité de souveraineté mais plutôt, d'une activité commerciale dont s'est livrée l'Etat étranger ou ses émanations⁴⁴. Dans le même sens, la Cour de cassation française a énoncé que *« l'immunité d'exécution dont jouit l'Etat étranger est de principe ; toutefois, elle peut être exceptionnellement écartée ; il en est ainsi lorsque le bien saisi a été affecté à l'activité économique ou commerciale relevant du droit privé qui donne lieu à la demande en justice »*⁴⁵. La majorité de la doctrine africaine est d'ailleurs favorable à cette évolution et à une interprétation restrictive de l'immunité d'exécution⁴⁶. La réforme proposée offre deux avantages. Elle permettra une égalité de traitement des ac-

⁴⁴ CUNIBERTI (G.), NORMAND (C.), CORNETTE (F.), Droit international de l'exécution : recouvrement des créances civiles et commerciales, éd. LGDJ, Paris 2011, pp. 241 ss.

⁴⁵ Civ. 1ère, 14 mars 1984, n° 82-12.482, Eurodif, Rev. crit. DIP 1984, p. 644, note J.-M. BISCHOFF, JDI 1984, p. 598, note B. OPPETIT, D. 1984, p. 629, note J. ROBERT; Civ. 1ère, 19 nov. 2008, n° 07-10570, JCP G, II, 10002, note L. D'AVOUT et L. PERREAU-SAUSSINE.

⁴⁶ KENFACK DOUAJANI (G.), « Suggestions en vue d'accroître l'efficacité de l'OHADA », www.ohada.com, Ohadata D-04-01, p. 8 s. ; ONANA ETOUNDI (F.), Grandes tendances jurisprudentielles de la CCJA en matière d'interprétation et d'application du droit OHADA (1997-2010), Collection pratique et contentieux de droit des affaires, éd. spéciale 2011, pp. 434 ss. ; MASAMBA (R.), « Réflexion pour une meilleure application substantielle du droit OHADA » in L. CADIET (Dir.), Droit et attractivité économique : le cas de l'OHADA, Travaux de l'association pour l'efficacité du droit et de la justice dans l'espace OHADA, éd. RJS, Paris 2013, p. 192 s. ; GONCALVES (V.), op. cit. p. 120 s. ; KO-LONGELE EBERANDE (D-C.), op. cit. pp. 16 ss.

teurs économiques et contribuera, à coup sûr, au renforcement de l'attractivité des Etats de l'OHADA.

En attendant ces évolutions, les créanciers devraient mettre en place un cordon de sécurité tourné vers la prévention et le traitement des risques inhérents aux marchés publics.

Bibliographie

AURILLAC (M.), L'exécution dans la pratique et ses difficultés contre une partie africaine, www.ohada.com, Ohadata D-08-67, rev. camerounaise de l'arbitrage n° 2, juil.-août-sept. 1998, p. 3.

AQUEREBURU (C.A.), L'Etat justiciable de droit commun dans le Traité de l'OHADA, *Penant* n° 832, janv.-avril 2000, p. 48.

AYANGMA AMANG (P.), Les attentes des investisseurs face aux risques juridiques et judiciaires dans l'espace OHADA : témoignage et expérience de terrain *in* L. CADIET (Dir.), *Droit et attractivité économique : le cas de l'OHADA*, éd. de l'Institut de recherche juridique de la Sorbonne (IRJS), Paris 2013, p. 19.

BROCCA (A.), *Le recouvrement de l'impayé. La pratique, la loi et la jurisprudence*, 2^{ème} éd. Bordas, Paris 1988.

BAD, OCDE, PNUD, Les chaînes de valeur mondiales et l'industrialisation de l'Afrique. Perspectives économiques en Afrique 2014, édition thématique, p. 192 s., ou http://www.africaneconomicoutlook.org/fileadmin/uploads/aeo/2014/PDF/Thematic_Edition/Edition_Thematique_FR_web.pdf.

CHIFFLOT BOURGEOIS (F.) WORMS (F.), « OHADA » *in* J.-Cl. Droit international, vol. 2, Fasc. 170-20, LexisNexis 2015.

CUNIBERTI (G.), NORMAND (C.), CORNETTE (F.), *Droit international de l'exécution* : re-

couvrement des créances civiles et commerciales, éd. LGDJ, Paris 2011.

DE BELLESCIZE (R.), L'essentiel du droit administratif général, éd. Gualino, Paris 2014.

DE VILLIERS M. & DE BERRANGER T. (Dir.), Droit public général, 5^{ème} éd. Litec, Paris 2011.

DJOGBENOU (J.), L'exécution forcée, droit de l'OHADA, éd. CREDIJ, Cotonou 2011.

DIOUBATE (B.), Bonne gouvernance et problématique de la dette en Afrique, éd. L'Harmattan, Paris 2013.

GONCALVES (V.), Les voies d'exécution *in* Loïc CADIET (Dir.), Droit et attractivité économique : le cas de l'OHADA, éd. de l'Institut de recherche juridique de la Sorbonne (IRJS), Paris 2013, p. 117.

ISSA-SAYEGH (J.), Répertoire quinquennal OHADA 2000-2005, édit. UNIDA.

ISSA-SAYEGH (J.), Répertoire OHADA 2006-2010, jurisprudence et bibliographie, édit. UNIDA.

KENFACK DOUAIJI (G.), Suggestions en vue d'accroître l'efficacité de l'OHADA, www.ohada.com, Ohadata D-04-01.

KENFACK (P.E.), Les obstacles juridiques à l'exécution des décisions de justice au Cameroun *in* F. HOURQUEBIE (Dir.), Quel service public pour la justice en Afrique francophone, éd. Larcier, Bruxelles 2013, p. 177.

KITETE LOSAMBA (M.), Premières applications de l'acte uniforme portant organisation des procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution en République Démocratique du Congo : cas des tribunaux de commerce de la ville – province de Kinshasa, Rev. ERSUMA n° 4, sept. 2014, p. 397.

KUATE TAMEGHE (S.S.), La protection du débiteur dans les procédures individuelles d'exécution, éd. L'Harmattan, France (Paris), Hongrie (Budapest), Italie (Torino) 2004.

MAWAKA LUBEMBO (B.), Revue de la gestion de la dette publique de la République démocratique du Congo (RDC), Rapport de la direction générale de la dette publique, sept. 2012.

MASAMBA (R.), Réflexion pour une meilleure application substantielle du droit OHADA *in* L. CADIET (Dir.), Droit et attractivité économique : le cas de l'OHADA, Travaux de l'association pour l'efficacité du droit et de la justice dans l'espace OHADA, éd. RJS, Paris 2013, p. 175.

NKEA NDZIGUE (F.), Les droits du débiteur dans le système OHADA des voies d'exécution, *Penant* n° 873, oct.-déc. 2010, p. 417.

NGANKO (D.), La saisie-appréhension *in* P-G. POUGOUE (Dir.), Encyclopédie du droit OHADA, éd. Lamy, Paris 2011, p. 1719.

ONANA ETOUNDI (F.), Grandes tendances jurisprudentielles de la CCJA en matière d'interprétation et d'application du droit OHADA (1997-2010), Collection pratique et contentieux de droit des affaires, éd. spéciale 2011.

OLIVEIRA (A.), Exécution des décisions de justice dans l'espace de l'OHADA, communication donnée au colloque de l'Association des Hautes Juridictions de cassation des pays ayant en partage l'usage du français (AHJUCAF), organisé le 23 mars 2012 à la Cour de cassation de Paris,

<http://www.ohada.com/actualite/1498/compte-rendu-colloque-de-l-association-des-hautes-juridictions-de-cassation-des-pays-ayant-en-partage-l-usage-du-francais.html>.

PODA (A.), L'importance des créances du secteur privé détenues par l'Etat et les pistes de solution pour leur apurement, édit. CNP, mars 2009.

POUGOUE (P-G.), Les sociétés d'Etat à l'épreuve du droit OHADA, *Juridis Périodique* n° 65, janv. – fév.-mars 2006, p. 99 ss. ; SAWADOGO (F.M.), *op. cit.* pp. 332 ss.

SAWADOGO (F.M.), La question de la saisissabilité ou de l'insaisissabilité des biens des entreprises publiques en droit OHADA, *Penant* n° 860, juil.-sept. 2007, p. 305.

SAMB M. (Dir.), Etude sur les difficultés de recouvrement des créances dans l'espace UEMOA: cas du Bénin, du Burkina-Faso, du Mali et du Sénégal, Rapport final, édit. OHADA & Trustafrica, Porto- Novo 2012.

SOH (M.), Insaisissabilités et immunités d'exécution dans la législation OHADA ou le passe-droit de ne pas payer ses dettes, www.ohada.com, *Ohadata* D-08-27, pp. 1 ss.

RICHER (L.), Droit des contrats administratifs, 8^{ème} éd. LGDJ, Paris 2012.

TATY (G.), L'injonction de payer et la saisie conservatoire dans le nouveau droit har-

monisé applicable au Gabon, Penant n° 838, janv.- mars 2002, p. 96.

TCHEUMALIEU FANSI (M.R.), Droit et pratique bancaire dans l'espace OHADA, éd. L'Harmattan, Paris 2013.

WALINE (J.), Droit administratif, 25^{ème} éd. Dalloz, Paris 2014.

LA SANCTION DES FAUTES COMMISES PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

AUPRÈS DES ENTREPRISES DU SECTEUR PUBLIC ET PARA PUBLIC CAMEROUNAIS

THE PENALTY OF THE FAULT COMMITTED BY STATUTORY AUDITORS WITH THE COMPANIES OF THE CAMEROONIAN PUBLIC AND SEMI-PUBLIC SECTOR

Appollinaire A. de DJILA Rose

RÉSUMÉ

Le commissaire aux comptes exerçant ses fonctions auprès des entreprises du secteur public et parapublic camerounais, est garant de la qualité de l'information financière qu'il fournit. Afin de s'assurer qu'il accomplira ses missions en toute objectivité, et dans le respect des normes régissant sa profession, le législateur a choisi de réprimer les fautes commises dans l'exercice de ses missions non seulement devant le juge répressif, mais également devant l'organe chargé au Cameroun de la discipline budgétaire et financière.

L'examen de la jurisprudence rendue en la matière dénote d'une manière générale, de la bonne application des textes y relatifs. L'on peut toutefois regretter que ce professionnel ne soit pas tenu sur ses biens, de réparer le préjudice subi, lorsqu'il exerce comme société civile.

ABSTRACT

Performing statutory auditor its functions with the companies of the Cameroonian public and semi-public sector, guarantees the quality of the financial information which he supplies. To make sure that he(it) will carry out(achieve) his(its) missions in any objectivity, and in the respect for the standards governing his(its) profession, the legislator chose to repress the faults committed in the exercise of his missions not only in front of the repressive judge, but also in front of the organ loaded(charged) in Cameroon with the budgetary and financial discipline.

The examination of the jurisprudence returned on the subject denotes generally speaking, of the good application of texts there relatives.

INTRODUCTION

Les entreprises du secteur public et parapublic au Cameroun, sont entre autres, régies par l'acte uniforme OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et groupement d'intérêt économique¹ (AUDS-GIE), et la loi n° 99/016 du 22 décembre 1999 portant statut général des Etablissements publics et des Entreprises du secteur public et para public². Epousant une forme déclarée commerçante par le droit, elles se déploient généralement comme société anonyme³, et peuvent avoir l'Etat, une Collectivité Territoriale Décentralisée, plusieurs partenaires de droit public ou des personnes morales de droit public, comme actionnaires.

La gestion de ces entreprises relève non seulement du droit privé, mais également du droit public. En effet, la participation de l'Etat dans le capital social, leur confère une certaine particularité. A ce titre, elles sont soumises à sa tutelle administrative et financière⁴, et aux textes législatifs et réglementaires régissant les marchés publics. En outre, bien que transférés en propriété et notamment par apport pour la formation du capital et intégrés de façon définitive dans le patrimoine de l'entreprise bénéficiaire⁵, les biens du domaine privé de l'Etat demeurent des biens publics.

L'Etat intervenant dans l'économie en créant des entreprises en y prenant des parts, ou en assurant la répartition des fonds publics pour l'investissement, il importe que celles-ci soient bien gérées. Or, elles peuvent être le vecteur de nombreux agissements fautifs, et l'établis-

sement des comptes, l'occasion de manœuvres dolosives, aux fins de dissimulation d'actes malveillants.

La comptabilité des entreprises étant tenue par un professionnel ou un service ad hoc, il est difficile d'avancer avec certitude que les chiffres qui y sont portés soient irréprochables tant par rapport à l'application des normes comptables et fiscales, qu' à une éventuelle démarche répréhensible des dirigeants, visant par exemple à sous estimer les résultats dégagés pour payer moins d'impôts , ou exclure un associé de la répartition des bénéfices, qu'à les doper, en vue d'obtenir un emprunt, ou intéresser d'éventuels souscripteurs de capital. En effet, malgré l'existence des organes de représentation intermédiaire, il résulte l'impossibilité pour les partenaires de participer directement à la vie sociale ; d'où le besoin d'une information objective, contrebalançant le pouvoir de fait des dirigeants de la société.

¹ Article 1 er énonce : *«toute société commerciale , y compris celle dans laquelle un Etat ou une personne morale de droit public est associée, dont le siège social est situé sur le territoire de l'un des Etats parties au traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires, est soumise aux dispositions du présent acte»*

² L'alinéa 3 de l'article 4 énonce: *«les sociétés à capital public et les sociétés d'économie mixte sont créées et exercent leurs activités conformément aux lois, règlements et usages régissant les sociétés anonymes, sous réserve des dispositions de la présente loi».*

³ La société anonyme est le moyen de réunir les capitaux avec d'autres personnes, à la réalisation d'une activité industrielle et commerciale, sans leur faire courir un risque illimité.

⁴ La tutelle est définie par la loi n° 99/016 du 22 /12/1999 portant statut général des Etablissements Publics et des Entreprises du Secteur Public et Parapublic, comme étant le pouvoir dont dispose l'Etat pour définir et orienter la politique du Gouvernement dans le secteur où évolue l'entreprise, en vue de la sauvegarde de l'intérêt Général.

⁵ CF article 4 de la loi précitée

La mise en place du Commissariat aux comptes, repose par conséquent sur l'idée de confier à des professionnels indépendants, une mission permanente de vérification et de contrôle du fonctionnement des personnes morales. L'objectif de sa mission d'intérêt public⁶ est d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'anomalie significative⁷. Par cette certification, les actionnaires, le banquier, le client, le fournisseur, et toute personne intéressée se trouvent plus confiants et rassurés. Son contrôle constitue par conséquent, un réducteur d'incertitudes, dont les diligences permettent de limiter le risque de dérapage, et de donner une garantie raisonnable de la sincérité des comptes⁸.

Y.GUYON a souligné à juste titre l'originalité de ce professionnel, qui *« appartient à la fois à une profession libérale, avec tout ce que cela implique traditionnellement d'indépendance individuelle et collective, et à une sorte de magistrature du chiffre. Non seulement il juge les comptes, mais il tend à devenir de plus en plus la conscience morale de la société »*⁹.

⁶ CH.FREYRIA, « Le commissariat aux comptes, mission d'intérêt public », JCPE 1996, I, P.516.

⁷ D. KLING, « Le rôle des commissaires aux comptes, revue d'économie financière », 1997, vol 4, pp 87 et s....

⁸ B.JUNIERES, « Le commissariat aux comptes, les sociétés d'économie mixtes locales » ; AJDA septembre 1993 ; pp. 614 et s

⁹ Y.GUYON, « L'indépendance des commissaires aux comptes », JCP 1997, 1, 2831.

¹⁰ R .NEMEDEU, « Les scandales d'Enron et consorts ou le préalable à la compréhension du nouvel essor de la corporate governance », RASJ , Université de Yaoundé 2 , F.S.J.P, Vol 5 , n°1 2008, P.107

Les scandales financiers au niveau international, notamment ceux d'ENRON¹⁰ aux Etats Unis, et de PARMALAT¹¹ en Europe, ont mis à mal la crédibilité de cette profession, eu égard à son rôle déterminant quant à la confiance des investisseurs, et des actionnaires dans la sincérité des comptes de la société¹².

Au niveau national, le temps où ce professionnel jouissait du privilège exclusif de l'homme de l'art dont la compétence pouvait faire l'objet d'un doute exclusivement cartésien est dépassé. En effet, des commissaires aux comptes et des sociétés de commissariat aux comptes officiant auprès de certaines sociétés d'Etat, ont vu leur responsabilité mise en cause, tant dans le cadre de l'opération d'assainissement des mœurs initiée par le Président de la République devant le juge répressif¹³, que devant le Conseil de Discipline Budgétaire et Financière (CDBF)¹⁴, et ce, malgré les difficultés liées à l'établissement de la preuve, en raison de l'obligation de moyens caractérisant la mission d'audit.

¹¹ S.ROUSSEAU, «La gouvernance d'entreprise à la croisée des chemins : comment restaurer la confiance des investisseurs» In formation permanente du barreau du Québec, développement récent en droit des affaires Ed YVON BLAIS 2003, p.123 ;B. LECOURT, «étude sur le système de contrôle et la mise en place des règles de gouvernement d'entreprise dans l'union européenne», rev stés, 2010, P.127.

¹² Y.GUYON et G.COQUEREAU, «Le commissariat aux comptes ; aspects juridiques et techniques»,Revue de la compagnie 1971, P.11.

¹³ Cf TGI du Mfoundi, Affaire Ministère Public et SIC contre Gilles Roger Belinga et Consorts, jugement n° 680/crim , du 27 septembre 2007 ; Affaire Ministère Public et Crédit Foncier contre BOOTO A NGON et consorts...,jugement n°270/crim,du 11 juillet 2008 .

¹⁴ Cf affaire SODECOTON, SONARA, MATGENIE, dont les décisions ont été rendues publiques par la CRTV, et reprises par le quotidien Cameroon tribune, du 9 août 2013, le quotidien le jour des 21 mars et 1 er avril 2013.

Aussi, nous a-t-il semblé utile, en tenant compte du contexte actuel caractérisé par l'intensification de la lutte contre les atteintes à la fortune publique, et **des décisions rendues par les instances sus-citées**, de nous interroger sur la sanction de la faute de ce professionnel, qu'il agisse comme personne physique ou morale, dès lors qu'il exerce ses activités dans une société publique, en laissant délibérément de côté certaines questions théoriques, sans application concrète. En effet, ces décisions, **bien que peu nombreuses**, permettent tout de même l'émergence d'une jurisprudence en la matière qui, mérite d'être mise en exergue.

Nos développements seront par conséquent axés sur les différentes situations ayant donné lieu à l'établissement de la responsabilité de ce professionnel (1). Par la suite, nous nous intéresserons aux différentes sanctions ayant été prononcées **2)**.

LES SITUATIONS AYANT DONNÉ LIEU À L'ÉTABLISSEMENT DE LA RESPONSABILITÉ DES COMMISSAIRES AUX COMPTES AUPRÈS DES SOCIÉTÉS PUBLIQUES ET PARA PUBLIQUES, PAR LES INSTANCES COMPÉTENTES

Elles sont relatives à la violation des incompatibilités légales(a), la certification des états financiers mensongers(b), et la non révélation des faits délictueux (c).

A. La violation des incompatibilités légales

L'inventaire des textes relatifs à cette incrimination(1), précédera les applications concrètes qui en ont été faites(2).

1. La législation relative au respect des incompatibilités légales

Le commissaire aux comptes étant au cœur de la sécurisation de l'information financière, son indépendance est la clé de voûte de son métier¹. Définie comme la capacité de l'auditeur à résister aux pressions extérieures de toute nature pour assurer aux tiers le respect des normes comptables, cette indépendance est d'autant plus indispensable qu'il est rémunéré pour critiquer ceux qui l'ont désigné². Aussi, une attitude de subordination serait-elle plus dangereuse pour les parties prenantes, que l'absence de tout contrôle³.

Il peut pourtant arriver que ce professionnel soit sollicité par son client dans certains domaines. Or, s'il lui vend des missions se rapprochant de sa fonction de certification, sa notoriété devient un outil de promotion impliquant de sa part la nécessité d'éviter des remarques nuisibles. En outre, la relation résultant de l'exécution de telles missions se rapproche d'une relation commerciale qui, par essence, n'est pas de nature à garantir l'indépendance, le risque étant de passer d'une relation « *auditeur- audité* », à celle de « *client- fournisseur* »⁴. Dans une telle situation, l'opinion est transgressée, guidée par la volonté du donneur de mandat, généralement le Directeur Général de la structure, qui n'est pas dénuée de toute motivation. Cette double relation crée également un risque de dépendance financière de la part de ce professionnel, de telles activités ayant généralement une rentabilité plus forte. Dans de telles conditions, l'on peut craindre que, pour protéger ces revenus complémentaires, le commissaire aux comptes ne se soumette aux demandes du client⁵, et que son activité principale ne soit considérée comme un produit d'appel, pour vendre les missions connexes réputées plus juteuses⁶.

⁴ P.LOYER, L'indépendance des auditeurs financiers, une approche des facteurs déterminants. Thèse en science de gestion université de Lille 1, 2006, P.14.

² E.GARAUD, jurisclesseur commercial, 1085, commissaire aux comptes, 2002, P. 3, n°1.

³ Y.GUYON, « L'indépendance des commissaires aux comptes » ; JCP 1977. I .283 .n° 14.

⁴ D.VIDAL, « Libres propos sur l'indépendance du commissaire aux comptes », Mélanges D.SCHMIDT, éd joly, 2005, P.476.

⁵ J.FORTIN et L.MARTEL, « Enjeux éthiques de la réalité environnementale dans un contexte d'audit financier ; une étude empirique comptabilité », contrôle-audit,T3, vol 12 ; sep 1992. P59-76.

⁶ MOMEGOR et GRANIER, « Le commissaire aux comptes », D 1995 n° 683. P.179.

En vue de protéger cette indépendance⁷, garante d'une bonne certification et de la qualité de l'audit⁸, le législateur OHADA a dressé des prohibitions sous forme d'incompatibilité générales, à l'article 697 de l'AUSGIE qui énonce : *«les fonctions des commissaires aux comptes sont incompatibles avec tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance»*.

D'autres dispositions législatives particulières, ont apporté des précisions sur le domaine d'application de cette notion. A cet effet, l'article 13 de la loi n° 99-016 du 22 décembre 1999 portant statut des établissements publics et des entreprises du secteur public et parapublic dispose que : *« les fonctions des commissaires aux comptes sont incompatibles d'abord avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance, et avec toute autre fonction ou emploi rémunéré, même ponctuellement au sein de l'entreprise concernée. »*

Les articles 29 et 30 de la loi n° 2011-009- du mai 2011 relative à l'exercice de la profession comptable libérale et au fonctionnement de l'ordre national des experts comptables du Cameroun, énumèrent également les incompatibilités et les interdictions entourant l'exercice de cette profession.

⁷.MENARD, Indépendance, dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière, 2ème ed, 2004, P.608.

⁸.L.RICHARD et R.REIX, Contribution à l'analyse de la qualité du processus de l'audit ; le contrôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes ; comptabilité, contrôle, audit , vol 1 , mai 2002, P.151.

L'AUSCGIE a toutefois reconnu à ces professionnels, en dépit des incompatibilités sus citées, certaines dérogations. A ce propos, l'article 697 in fine précise que : *«toutefois, un commissaire aux comptes peut dispenser un enseignement se rattachant à l'exercice de sa profession»*.

La loi n° 2011-009- du mai 2011 précitée, son article 31 alinéa 2 et 3, reconnaît également aux commissaires aux comptes, le droit d'assister leurs clients dans les domaines administratif et juridique, dans les limites de leurs missions d'expertise comptable, de participer à l'enseignement professionnel, et de procéder à des travaux et études comptables, pour le compte des entreprises privées et des organismes publics ou professionnels.

Il ressort de toutes ces dispositions que, si l'exercice de l'activité de commissariat aux comptes est incompatible avec certaines activités dans la même structure, des dérogations au rang desquelles la mission d'enseignement, sont admises.

2. Les applications concrètes de la violation des incompatibilités légales par les instances compétentes.

L'examen des décisions rendues, permet de noter, dans le cas d'espèce, une interprétation à double vitesse des situations incompatibilités. Alors que l'organe chargé du respect de la discipline budgétaire et financière(CDBF), en a fait une interprétation extensive(a), le juge répressif s'est contenté de respecter la législation en la matière(b).

a. Les situations d'incompatibilité relevées par le C .D.B.F

Deux affaires étaient concernées par l'exercice des fonctions en situation d'incompatibilité.

Dans la première, l'élaboration d'un manuel de procédures au profit du MATGENIE, et l'exercice de la fonction d'assistant comptable ayant induit un préjudice financier, ont été retenues à l'encontre du cabinet WAC Fiduciaire Comptable, commissaire aux comptes auprès de l'entité sus citée⁹.

Dans la deuxième, les fautes de gestion mises à la charge des cabinets Cameroun audit Conseil (CAC) et Experts Comptables Associés (ECA), au titre de l'exercice des activités incompatibles, concernaient¹⁰ :

- la signature par le Cabinet CAC d'un contrat d'assistance fiscale avec la SODECOTON, et la facturation injustifiée pour un régime de faveur gracieux ;
- l'administration d'une formation en contrôle de gestion par le Cabinet CAC ;
- l'administration d'une formation en fiscalité et émission d'opinions légales par le Cabinet ECA.

Cette position de l'Organe en charge de la discipline budgétaire et financière, est parfaitement justifiée en ce qui concerne l'exercice de la fonction d'assistant comptable.

⁹ Cf, décision du Conseil de discipline budgétaire et financière, en date du 11 avril 2013.

¹⁰ Cf décision du conseil de discipline budgétaire et financière en date du 27 mars 2013

En effet, lorsque le commissaire aux comptes exerçant comme personne physique ou morale joue également ce rôle, en établissant les états financiers, la mission d'audit devient inefficace, l'intéressé, en situation de conflits d'intérêt, devenant juge et partie¹¹. Dans de telles conditions, le contrôle exercé ne peut qu'être illusoire.

Toutefois, le fait de considérer les activités de formation comme incompatibles, suscite quelques réticences de notre part. En nous appuyant sur les textes régissant l'exercice de cette profession comme base d'éléments permettant de déterminer le caractère compatible ou non des missions exécutées par les sociétés de commissariat aux comptes, l'on relève l'exclusion de la fonction d'enseignement de ce champ de compétence.

Une telle extension est difficilement admissible sur le plan de la logique juridique, s'agissant d'un fait autorisé par les différents textes, surtout que dans ces décisions, il n'a pas été démontré en quoi ces missions d'enseignement, étaient incompatibles avec l'exercice du mandat de commissaire aux comptes.

Toutefois, cette position peut paraître compréhensible à notre avis, eu égard à la situation de conflit d'intérêt dans lequel peut se retrouver ce professionnel, qui ne doit pas seulement être effectivement indépendant, mais, doit également préserver l'apparence d'indépendance. Il aurait par conséquent pu exister une présomption de dépendance, fondée à juste titre sur des questions d'opportunité économique,

¹¹ R.ROULIER, « De nouvelles pistes pour la gouvernance », Bull Joly, juin 2003, para 29, P.611.

lorsqu'il exerce dans la même entité les activités d'enseignement, présomption d'autant plus fondée que, généralement, ces prestations sont obtenues en marge de la réglementation en vigueur sur les marchés publics, qui exige qu'il soit fait appel à la concurrence.

b. Les situations d'incompatibilités relevées par le juge répressif

Sur le plan pénal, deux situations d'incompatibilité ont été relevées par le Tribunal de Grande Instance du Mfoundi, statuant en matière criminelle.

Dans l'affaire Ministère Public et Société Immobilière du Cameroun¹², les commissaires aux comptes qui avaient sollicité et obtenu du Président du Conseil d'Administration de l'entité par eux contrôlée, qu'il leur soit accordé exceptionnellement les mêmes avantages que ceux des administrateurs en matière des acquisitions de logement, avaient été reconnus coupables d'avoir agi en violation des incompatibilités légales, la requête ayant abouti aux ventes critiquées. Le même grief avait été retenu à leur encontre par la juridiction de céans, s'agissant du détournement de deniers publics de 160.000.000 FCFA, suite à des attributions frauduleuses de marchés.

Dans l'affaire Ministère public et crédit foncier du Cameroun¹³, la même juridiction avait déclaré le commissaire aux comptes poursuivi, non coupable de violation des incompatibilités légales, dans l'ac-

¹² Jugement n° 680/crim du 27 septembre 2007.

¹³ Jugement n° 270/CRIM du 11 juillet 2008.

complissement des travaux complémentaires. Dans le cas d'espèce, les missions considérées comme incompatibles par le Ministère Public, étaient relatives à l'émission d'avis sur les modalités de comptabilisation des opérations du Crédit Foncier du Cameroun, l'évaluation du système d'information et du système d'évaluation du contrôle interne, le suivi du respect de la conformité du plan comptable du Crédit Foncier au plan des établissements de crédit¹⁴. Pour les juges, ces missions cadreraient parfaitement avec les opérations dites compatibles, avec l'exercice de son mandat, et leur accomplissement ne remettait nullement en cause son indépendance.

B. la Certification des états financiers mensongers

Il est couramment admis que l'information financière diffusée par les sociétés bénéficie d'une portée de taille dans la mesure où elle nourrit de très nombreuses décisions économiques et politiques. Cette information financière dont l'importance n'est plus à démontrer, s'obtient à travers la mission classique de certification des comptes, dont il convient d'y consacrer quelques développements(1), avant de mettre en exergue les faits ayant retenu l'attention des organes de sanction(2).

1- La mission de certification des comptes

La mission du commissaire aux comptes est de certifier¹⁵ en justifiant de leurs appréciations¹⁶, que les comptes annuels des entités contrôlées sont réguliers¹⁷, sincères¹⁸, et donnent une image fidèle de la société. Il s'agit d'une des diligences traditionnelles de ce professionnel, dont le principe de la régularité est le fondement intellectuel.

La certification des états financiers est par conséquent l'expression d'une opinion qualifiée. Techniquement, elle est assortie d'observations qui permettent de suppléer aux insuffisances d'informations du rapport que les dirigeants font à leurs associés.

Cette certification tourne autour des états financiers de synthèse, et de la situation financière et du patrimoine de la société.

Dans le premier cas, l'article 710 de l'AUDSCGIE, dispose que le commissaire aux comptes certifie que les états financiers de synthèse sont réguliers et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé. La compatibilité devant satisfaire, dans le respect de la règle de prudence, aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence, le législateur OHADA a prévu une technique propre d'enregistrement des opérations, qui obéit à des règles impératives.

¹⁴ Ces missions spéciales concernaient l'appui à l'apurement des suspens, la revue des principales fonctionnalités de l'outil informatique, le suivi du respect de la conformité du plan comptable du crédit foncier du Cameroun, la revue critique des procédures.

¹⁵ L'article 710 de l'AUSGIE dispose : « le commissaire aux comptes certifie que les états financiers de synthèse sont réguliers et sincères, et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière, et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice. »

¹⁶ Colloque CREDA, « au-delà de la certification, quels nouveaux progrès pour le commissariat aux comptes », JCPE 1992 II 173.

¹⁷ La régularité signifie la conformité aux lois et aux prescriptions réglementaires applicables en matière de comptabilité.

¹⁸ Il s'agit de l'expression claire de la situation sociale, sans déguisement ni détours.

Le commissaire aux comptes doit donc s'assurer que les comptes ont été dressés conformément aux dispositions de l'AUDSCGIE et de celles portant droit comptable, complété et modifié le cas échéant, par les directives des plans comptables professionnels et les dispositions fiscales en vigueur.

Dans le second cas, le commissaire aux comptes certifie la situation financière et patrimoniale de la société à la fin de l'exercice. A ce niveau, son travail consiste en la vérification des informations fournies par les dirigeants. Il est par conséquent un éclaircisseur de l'ensemble du patrimoine renfermant les actifs et les passifs de la société.

La mission de certification impliquant une mission permanente de vérification du contenu des comptes, pour former son opinion, le professionnel des comptes procède à un audit, avec pour objectif d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives. Dans ce processus, il prend en compte la notion de risque, procède à des analyses juridiques et de conformité avec les principes comptables. Il s'agit d'un art difficile, compte tenu des exigences du législateur en la matière¹⁹. A la fin de sa mission, il pourra certifier les comptes sans réserve²⁰, avec réserve²¹, ou refuser la certification²².

¹⁹ D.LANGE, « La mission du commissaire aux comptes », juriscasseur sociétés, 2001 , fascicule 134-20.

²⁰ C'est le cas lorsque les comptes présentés sont conformes à la réalité.

²¹ Il en sera ainsi lorsque ce professionnel met en avance certains points qu'il juge contraire aux principes comptables.

²² Dans cette hypothèse, les comptes sont considérés comme non conformes à la réalité.

D'une manière générale, la faute résultant de la certification des états financiers, trouve sa raison d'être dans l'idée que le contrôle serait vidé de son utilité, si les contrôleurs légaux pouvaient impunément donner des informations mensongères au regard des connaissances acquises, lors des opérations de contrôle et de vérification.

C'est la teneur du rapport du commissaire aux comptes qui doit être apprécié en évaluant la pertinence de la certification accordée, et les observations éventuellement formulées. Dans un second temps, et si l'information délivrée dans le rapport apparaît fausse ou à tout le moins trompeuse, l'on examine si, sur la base d'un niveau de diligence conforme à ses obligations professionnelles, il aurait dû prendre conscience du caractère faux ou trompeur des informations certifiées.

2 Les faits certification des états financiers mensongers d'après le Conseil de Discipline Budgétaire et Financière,

Dans la décision rendue à l'encontre du cabinet WAC FIDUCIAIRE COMPTABLE, commissaire aux comptes auprès du MATGENIE, les faits ci-après, avaient été retenus comme ayant entraîné la certification d'états financiers erronés, de 2007 à 2009 :

- l'inexistence de documents financiers légaux, la pratique non conforme de l'amortissement, la non-conformité des comptes intermédiaires de gestion ;
- la non justification de la réévaluation de nombreuses immobilisations, d'un montant de 9 105 051 568 FCFA ;
- les différences observées entre la valeur des immobilisations contenues dans le bilan consolidé, et celles contenues dans le



tableau d'amortissement ;

- la constatation des provisions sans pièces justificatives de créance ;

- la constatation de provision lors de l'exercice 2009 sur les chèques à encaisser sans la preuve de leur existence réelle en portefeuille ;

- la confection et la reproduction irrégulière d'états financiers par le commissariat aux comptes.

A l'analyse des griefs relevés, on se rend compte que le dossier d'audit contenait d'importantes négligences et lacunes, qui auraient dû mettre ce professionnel dans l'impossibilité d'obtenir une opinion significative sur l'authenticité globale des états financiers. En effet, si la communication faite par ce professionnel ne porte pas sur les comptes eux-mêmes, mais sur leur régularité, leur sincérité, ainsi que sur la fidélité de l'image qu'ils donnent du résultat des opérations de l'exercice, de la situation financière de la société et de son patrimoine, ces caractéristiques s'apprécient globalement, et les anomalies doivent être décelées et signalées par un contrôle suffisamment diligent. En outre, s'il n'a pas l'obligation d'être présent quotidiennement dans l'entité contrôlée, sa mission n'est pas limitée à un contrôle a posteriori en fin d'exercice. Il s'agit d'une mission permanente.

La connaissance du caractère trompeur ou inexact de l'information produite dans le rapport, s'apprécient strictement au regard des diligences attendues et en application des normes régissant cette activité, une forte présomption de connaissance par ce dernier, des anomalies significatives retenues pesait sur lui.

En effet, la réalité et l'authenticité des comptes publiés ne devait sous aucun prétexte, être remises en cause, sa formation et son expertise, étant censés contribuer à leur détection.

C. La non révélation des faits délictueux

La révélation des faits délictueux est l'une des plus délicates missions du commissaire aux comptes, qui devrait se faire délateur, conformément aux dispositions de l'article 899 de l'AUSGIE. Il convient donc de s'appesantir sur cette mission spécifique(1), dont l'inobservation constitue une faute susceptible d'être sanctionnée(2).

1. l'importance du devoir de dénonciation

Le commissaire aux comptes qui rencontre des faits délictueux au cours de sa mission, sans être spécialiste de droit pénal, a l'obligation de les porter à l'attention du Procureur de la République²³.

Une telle dénonciation peut paraître choquante car, il peut sembler, comme le souligne B.BOULOC, anormal qu'une personne qui n'est ni une autorité, ni un officier public, ni un fonctionnaire, soit tenu de dénoncer des faits délictueux, sous peine de se rendre coupable d'un délit²⁴.

²³ Cf art 715 DE l'AUSGIE

²⁴ B.BOULOC, « La liberté et le droit péna », in rev des stés 1989, pp.377 et s .

Mais, selon Y.GUYON, *«bien que critiquée par certains, l'obligation de dénonciation paraît opportune, du moment qu'elle est entendue de manière raisonnable, et qu'elle s'accompagne de relations confiantes entre les commissaires aux comptes et les magistrats de parquet. Elle peut renforcer notamment l'autorité du commissaire aux comptes à l'égard des dirigeants, en faisant prendre au sérieux les observations qu'il formule, au cas où il lui apparaît qu'un délit, sur le point d'être commis, peut encore être évité²⁵»*.

C'est du reste, dans ce cadre que le commissaire aux comptes auprès du Chantier Naval et Industriel du Cameroun²⁶, avait saisi le Procureur de la République près le Tribunal de Grande Instance du WOURI, d'un rapport dénonçant certains faits délictueux, commis par l'ex Directeur Général, faits dont il avait eu connaissance au cours de sa mission.

Si l'obligation de dénonciation peut être considérée comme la meilleure garantie qui puisse être donnée aux actionnaires, du sérieux dans lequel il est procédé aux opérations de contrôle, il convient de relever cependant que, par sa généralité, cette formule paraît faire du commissaire aux comptes un dénonciateur officiel et nécessaire de tout ce qui pourrait se commettre de délictueux dans l'entreprise. Elle est d'autant plus dangereuse qu'elle est vague, et peut, sur le plan pénal, notamment, susciter des interrogations sur la nature des faits à dénoncer, et leur qualification.

²⁵ Y.GUYON, Droit des affaires, T.1, éconómica, 7ème éd., Paris 1992, P. 393.

²⁶ TGI du Wouri, jugement n° 413/Crim du 28 octobre 2010.

En tout état de cause, l'obligation pesant sur ce professionnel n'est pas une obligation de résultat car, il n'est pas tenu de procéder à une recherche active de l'information, mais de moyens. Il doit donc dénoncer toute infraction en matière du droit des sociétés, du droit comptable, fiscal, et social²⁷, que sa situation privilégiée lui permet de découvrir²⁸.

Si le juge répressif camerounais n'a pas encore eu à se prononcer sur cette Infraction, il n'en est point de même du C.D.B.F.

2 Etat des faits non dénoncés par les sociétés de commissariat aux comptes, et retenus par le C.D.B.F

Les faits délictueux dont l'inexistence n'avait pas été relevée par les sociétés de commissariat aux comptes, ont été identifiés dans deux décisions.

Dans la première, il était reproché aux sociétés de commissariat aux comptes auprès de la SODECOTON, la non dénonciation de la tenue irrégulière de comptabilité, caractérisée par la minoration du chiffre d'affaires à travers la dissimulation des recettes provenant de :

- a. la vente de tourteaux ayant causé un préjudice financier évalué à 1360 902 379 FCFA ;
- b. la vente d'huile ayant induit un préjudice financier évalué à 1500195782 FCFA ;
- c. des ristournes accordées sans l'aval de l'assemblée générale, ayant généré un préjudice financier évalué à 1509871966 FCFA.

Dans la deuxième, les sociétés de commissariat aux comptes, Co commissaires aux comptes auprès de la Société Nationale de Raffinage (SONARA)²⁹, s'étaient vus reprocher l'absence de dénonciation :

- du non-respect des obligations de performance contenue en annexe C du contrat de contrôle et d'inspection de pétrole brut liant la SONARA au Contrôleur agréé ;

- de la faiblesse du système de contrôle interne dans le domaine de la production, ayant induit la certification d'états financiers non sincères ;

- de la violation d'une convention réglementée à travers la signature ou le renouvellement des contrats des personnels expatriés sans demande préalable de la SONARA.

Dans les deux cas, les faits étaient suffisamment graves, et le préjudice subi par la puissance publique important.

Il ressort de ces développements que les fautes retenues à l'encontre des sociétés de commissariat aux comptes, dûment représentées dans les cas sus cités, ne procédaient pas de simples négligences, mais étaient des fautes avérées, qui n'auraient pas dû échapper à un professionnel des chiffres, au regard de ses obligations .Il était donc logique, qu'une sanction soit prononcée à leur encontre.

²⁷ M. COZIAN, A.VIANDIER, F.DUBOIS, droit des sociétés, n° 841, P.447.

²⁸ M. JEME, «*la révélation des faits délictueux par les commissaires aux comptes*» ,juin 1973, p.27 .

²⁹ Cette décision est publiée dans le «*cameroun tribune*» du 9 août 2013, P.19 .

LES MODALITÉS DE LA SANCTION DES FAUTES COMMISES DANS L'EXERCICE DE LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Avant de nous appesantir sur la peine encourue et ses modalités (B), il convient de s'interroger sur son destinataire, surtout lorsque la mission de commissariat aux comptes est exercée dans le cadre d'une société(A).

La détermination du destinataire de la sanction

Le commissaire aux comptes peut choisir d'exercer son activité en tant qu'entité personne physique ou morale.

Lorsque la fonction est exercée par la personne physique, le problème de responsabilité personnelle ne se pose pas, l'intéressé étant appelé à répondre des actes qu'il pose. Lorsqu'elle est exercée en société, la question se pose de savoir qui de la personne morale, répondra des faits. A cet effet, il convient d'interroger la réglementation en la matière, qui donne à cette fonction un caractère institutionnel³⁰.

³⁰ G.BAUBOIN, Fonctionnement et perception du contrôle par les juges, la responsabilité du commissaire aux comptes, renforcement ou dérive ? Librairie technique 1989, pp.413

Les textes applicables

L'AUSGIE, dispose en son article 725 que : *«le commissaire aux comptes est civilement responsable tant à l'égard de la société que des tiers, des conséquences dommageables, des fautes de négligence qu'il commet dans l'exercice de ses fonctions».*

Le règlement CEMAC n° 11/01/UEAC/027/CM/07 portant révision du statut des professionnels libéraux de la comptabilité, dispose en son article 14: *«la responsabilité des sociétés reconnues par les autorités compétentes, laisse subsister la responsabilité personnelle de chaque membre à l'égard des autorités, à raison des travaux qu'il est amené à exécuter, pour le compte des sociétés .Ces travaux doivent être assortis de sa signature, ainsi que de sa raison sociale».*

L'article 44 de la même loi précise : *«Le commissaire aux comptes est civilement responsable tant à l'égard de la société que des tiers, des conséquences dommageables des fautes et négligences qu'il commet dans l'exercice de ses fonctions» .*

Les mêmes dispositions sont reprises textuellement parla loi n° 2011-09 du 6 mai 2011 relative à l'exercice de la profession comptable libérale, en ses articles 28 et 7.

Enfin, la loi n° 74/18 du 5 décembre 1974 relative à la sanction des ordonnateurs, gestionnaires et gérants de crédits publics et des entreprises d'Etat telle que modifiée par la loi n° 76/4 du 8 juillet 1976 énonce en son article 1^{er} : *«tout agent de l'Etat, d'une collectivité pu-*

*blique locale, d'un établissement ou organisme public ou parapublic ayant la qualité d'administrateur de crédits, **tout commissaire aux comptes**, censeur ou commissaire de gouvernement auprès d'une entreprise d'Etat quel qu'en soit le statut, qui se rend coupable d'une des irrégularités ...»*

Des deux premiers textes, on peut induire que le commissaire aux comptes qui exerce ses fonctions au sein d'une société, est responsable des conséquences dommageables de ses fautes professionnelles.

Le troisième texte quant à lui, reconnaît la compétence du C.D.B.F. pour juger exclusivement le commissaire aux comptes, et non la société de commissariat aux comptes, dûment représentée.

Il apparaît par conséquent que la fonction de commissariat aux comptes étant dominée par la personne physique dont les prestations au sein de la société sont intellectuelles, et requérant la justification d'une certaine compétence en matière financière ou comptable³¹, le professionnel l'exerçant doit répondre de ses actes.

Sur un autre angle, et comme le précise l'article 14 du règlement CEMAC précité, tout rapport émanant d'une société de commissariat aux comptes, doit comporter la signature du commissaire aux comptes ayant participé à son établissement. Cette signature, en plus de celle de la société titulaire du mandat, n'est pas seulement une signature technique à usage professionnel.

³¹ J. GATSI, «commissaires aux apports et commissaires aux comptes», encyclopédie OHADA, p, 535 .

Enfin , le système répressif du droit public financier camerounais ayant pour but de sanctionner des fautes, les principes généraux de droit répressif s'appliquent de façon adaptée à la nature de la répression spécifique du C.D.B.F, dont l'objectif est de réprimer un comportement individuel .

Sur la base de ces développements, l'on peut conclure que le législateur a voulu personnaliser clairement les obligations légales du commissaire aux comptes, et responsabiliser les signataires des rapports, qui doivent répondre des fautes commises. Cette solution est d'autant plus logique que ce professionnel a eu une connaissance suffisante de la situation de l'entreprise dans le cadre de l'exercice de sa mission, et a peut être assumé les décisions les plus significatives.

Cette position du législateur communautaire et du législateur camerounais, est du reste celle en vigueur en France, où la Cour de Cassation , dans un arrêt rendu le 11 juillet 2006, affirmait déjà : *«le commissaire aux comptes certifiant les comptes au nom de la société de commissariat aux comptes dont il est membre, agit en qualité d'associé, d'actionnaire ou de dirigeant de cette société, non en qualité de salarié de celle-ci, peu important qu'il soit lié à la société de commissariat aux comptes par un contrat de travail»*³² .

Dans une autre décision en date du 23 mars 2010, elle a confirmé sa position en ces termes : *«...Mais le commissaire aux comptes agissant en qualité d'associé, d'actionnaire ou de dirigeant d'une société titulaire d'un mandat de commissaire aux comptes répond personnellement des actes professionnels qu'il accomplit au nom de cette société, quelle qu'en soit la forme*³³»

Malgré ces dispositions, le CDBF, de manière constante, a choisi de procéder à la substitution de la responsabilité des personnes physiques, par la personne morale.

2. L'affirmation du principe de substitution de la responsabilité personnelle des commissaires aux comptes, par les sociétés de commissariat aux comptes.

Cet organe, prenant acte de ce que *«les commissaires personnes physiques n'étaient que les représentants des personnes morales, agissant sur la base de leur personnalité juridique propre, distincte de celle des personnes physiques mandatées par elles respectivement, dans le cadre des affaires relevant de l'exercice de ces fonctions»*³⁴, a retenu des fautes de gestion exclusivement à l'encontre des personnes morales représentées par les personnes physiques.

Dans l'affaire MATGENIE, le Conseil a retenu à l'encontre du cabinet WAC FIDUCIAIRE COMPTABLE, commissaire aux comptes, trois fautes de gestion..

Dans l'affaire concernant les Cabinets KPMG et K&Cie, Co-Commissaires aux Comptes auprès de la SONARA, le Conseil a retenu, à l'encontre desdits Cabinets, trois (03) fautes de gestion ayant induit, au total, un préjudice financier pour la SONARA évalué à trois milliards six cent neuf millions trois cent quatre-vingt-sept mille deux cent dix-neuf (3 609 387 219) Francs CFA.

³² Cité par R.AUGUSTIN, la responsabilité des commissaires aux comptes, éd dalloz Sirey, coll. Dalloz ref 2008-2009

³³ Rev des sociétés Mai 2010, p.176.

³⁴ Cf toutes les décisions du C.D.B.F relatives aux commissaires aux comptes.

Dans l'affaire concernant les cabinets ECA et CAC, co-Commissaires aux comptes de la SODECOTON, le Conseil a retenu, à l'encontre de ces derniers, quatre (04) fautes de gestion pour le compte de leurs prestations au cours des exercices budgétaires étalés de 2005 à 2010, ayant induit un préjudice financier évalué et à eux imputé³⁵.

Il ressort de toutes ces décisions, que le C.D.B.F, a choisi de mettre en cause et de manière exclusive, la responsabilité de la personne morale, en opérant une distinction entre le signataire social et le signataire technique du rapport. Son raisonnement est basé sur le fait que les actes accomplis par ces professionnels, l'ont été au nom et pour le compte de la société, seule détentrice du mandat confié par la personne morale, dont ils ont reçu la mission de contrôler les comptes.

L'on peut dès lors déduire de cette démarche, que le mandataire social apposant sa signature au bas du rapport, accomplit un acte dont il ne doit pas répondre.

Or, s'il n'est pas contesté qu'une société de commissariat aux comptes a une personnalité juridique³⁶, il convient de reconnaître qu'elle n'accomplit les actes de la profession que par l'intermédiaire des personnes physiques qui en sont membres, et qui doivent être des commissaires aux comptes, de sorte que les fautes commises dans l'exercice des missions confiées à la société, le sont en réalité par ces derniers.

Cette responsabilité est du reste, fondée sur «*l'intuitue person-*

³⁵ Ces décisions peuvent également être consultées sur internet.

³⁶ J.J.DAIGRE, Rev société, mai 2010, p.174 et s.

nae», qui demeure la marque de fabrique de l'activité libérale, et qui se manifeste par le fait que les règles déontologiques s'appliquent aux personnes physiques qui accomplissent les professions, qu'elles le fassent à titre individuel, ou en tant que membres d'une société de commissariat aux comptes. A cela, s'ajoute le principe d'égalité des professionnels, qui constitue l'une des exigences des professions libérales.

La logique de la responsabilité exclusive de la société commerciale, être totalement désincarné³⁷, qui trouve en son organe ou en son représentant l'expression physique et morale dont elle a besoin pour fonctionner, laisse quelque peu perplexe. Si cette position, de l'instance sus citée, **soucieuse de la protection de la fortune publique**, peut s'expliquer par le fait que la société est réputée plus solvable, il n'en demeure pas moins vrai que la faute, dans ce contexte, est un manquement aux obligations professionnelles des agents, engageant les finances publiques³⁸. Enfin, elle, remet en cause le principe de l'égalité des professionnels, qu'ils agissent à titre individuel ou collectif. En attendant la position de la Chambre Administrative de la Cour Suprême, saisie en appel par les justiciables, cette situation d'indulgence, tranche quelque peu avec la rigueur de cette Instance.

Les différentes sanctions prononcées à l'encontre des commissaires

³⁷ J.C.SAINT PAU, «l'insécurité juridique de la détermination du responsable en droit pénal de l'entreprise», Gaz.Pal 9-10 fev 2005, p.10.

³⁸ PH.SAUNIER, «la faute de gestion dans la jurisprudence de la cour de discipline budgétaire et financière», rev.fr de droit administratif, nov 1992, pp. 1055 et s.

aux comptes fautifs

Lorsqu'à l'issue de l'instruction d'une affaire, la faute de gestion est établie, la loi n° 74/18 du 5 décembre 1974 relative à la sanction des ordonnateurs, gestionnaires et gérants de crédits publics et des entreprises d'Etat telle que modifiée par la loi n° 76/4 du 8 juillet 1976, autorise le C.D.B.F., à prononcer des amendes spéciales³⁹ et des débet⁴⁰.

Sur la base de la distinction de la personnalité juridique de la personne morale et de la personne physique, la réparation du préjudice subi par la puissance publique évalué dans les cas sus mentionnés, a été mis exclusivement à la charge de la personne morale⁴¹.

Certes, l'on peut comprendre que cette «mansuétude» à l'en-

³⁹ Le montant de l'amende est compris entre 200 000 et 2.000.000 FCFA.

⁴⁰ Le débet est mis à la charge de l'agent fautif, pour le montant du préjudice subi.

⁴¹ Le conseil, a ainsi décidé d'infliger une amende spéciale de 2.000.000 FCFA à chacun des cabinets KPMG et K et cgnie co commissaires aux comptes auprès de la SONARA, pris individuellement pour l'ensemble des fautes commises dans le cadre de ladite affaire SONARA, a constitué le Cabinet WAC FIDUCIAIRE COMPTABLES, débiteur de la somme de 48.498.250 FCFA représentant le préjudice financier subi par le MATGENIE de son fait, dans le cadre d'une prestation de service, a constitué débiteur envers la de la SO-DECOTON pour un montant de 229 017 500 FCFA, cabinet CAC, et 120000000 FCFA le Cabinet ECA, représentant le préjudice financier subi par ladite entité ;Une amende de 2 000 000 FCFA a été infligée à chacun des Cabinets, pour l'ensemble des fautes de gestion commise dans le cadre de la présente affaire.

droit de ces professionnels, soit guidée par le fait que la personne morale est réputée plus solvable. Mais, cette position, outre le fait qu'elle est en contradiction avec l'article 3 de la loi de 1974 précitée, qui tient pour responsable les personnes physiques, peut prêter à conséquence, dès lors que le patrimoine de la société, constitué de la somme minimale requise par le législateur OHADA⁴², s'avère insuffisant pour réparer le préjudice subi. En effet, si la responsabilité de ce professionnel avait été engagée, il aurait répondu sur ses biens propres, des fautes commises dans l'exercice de ses fonctions, même si le risque d'exposition du patrimoine personnel n'est que théorique, dans la mesure où la logique voudrait que l'on agisse d'abord contre les biens de la société.

Sur le plan pénal, l'infraction au devoir de vérité ou encore la certification des états financiers peu fiables, seule infraction réprimée par la juridiction répressive, et prévue à l'article 110 de la loi de 1999 précitée, est ainsi libellé : *«est punie des peines prévues à l'article 313 du code pénal, le commissaire aux comptes d'une entreprise qui a sciemment donné, certifié ou confirmé des informations mensongères sur la situation de ladite entreprise, ou qui n'a pas porté à la connaissance des organes compétents les faits délictueux dont il a eu connaissance»*⁴³.

L'infraction suppose pour sa constitution, qu'il y ait la commu-

⁴² Ce serait le cas lorsque la personne morale est une S.A.R.L., et même une S.A. constitué avec le montant minimal requis par l'AUSGIE.

⁴³ Au terme des dispositions de l'article 313 du code pénal, cette infraction est punie d'un emprisonnement de 1 à 5 ans, et d'une amende de 50.000 à 1.000.000 FCFA.

nication d'informations concernant la société, et que l'information, en rapport avec la mission de commissaire aux comptes, soit mensongère. En pratique, le rapport de certification constitue le vecteur privilégié du mensonge⁴⁴.

L'action publique se prescrit par trois ans, et le délai commence à courir du jour où l'information incriminée a été donnée ou confirmée par le commissaire aux comptes. Le point de départ pour la computation du délai de prescription est fixé au jour de la commission du fait infractionnel.

Dans l'affaire du Crédit Foncier précitée, les états financiers de cette structure dont la sincérité était remise en cause par le Ministère Public, étaient ceux des exercices 97-98, 98-99, 99-2000, 2000-2001. Ces faits avaient été découverts et révélés par la mission conjointe MI-NEFI /Contrôle supérieur de l'Etat, sur le contrôle général de la gestion du Crédit Foncier du Cameroun effectué de mai à décembre 2002. L'irrecevabilité de l'action publique, a été prononcée par la juridiction compétente parce que le début des poursuites à l'encontre du commissaire aux comptes ayant eu lieu en mars 2006, soit quatre années plus tard, la prescription était déjà acquise.

On aurait pu penser que, les rapports des services du contrôle supérieur de l'Etat, étant exclusivement destinés au Président de la République, cette autorité est la seule habilitée à saisir les autorités judiciaires, et dans ce cas, l'attente d'une autorisation légale de poursuite, matérialisée par la transmission de ce rapport de mission au Ministre de la Justice, Garde des Sceaux, constituerait un obstacle de droit, suspendant la prescription.

En réalité, il n'en est rien. Pour la Cour de cassation «*les actes ac-*

compris au cours d'une procédure administrative et non une procédure judiciaire, sont dépourvus de toute valeur interruptive, même s'ils peuvent aboutir à des sanctions administratives, ou à l'ouverture ultérieure des poursuites judiciaires»⁴⁵.

Sur le plan législatif et réglementaire, les faits pour lesquels la prescription de l'action publique peut être suspendue, sont limitativement énumérés. En outre, le décret du 5 mars 1997 relatif aux missions mobiles de vérification des services du contrôle supérieur de l'Etat qui n'a pas entendu subordonner le déclenchement de l'action publique, à l'autorisation préalable du Président de la République, reconnaît en son article 7 au chef de mission, en cas de malversations graves et manifestes, la possibilité de proposer au Ministre Délégué, la saisine de l'autorité judiciaire compétente, en vue des poursuites pénales.

La prescription avait également été reconnue comme acquise dans le même jugement, en ce qui concernait le délit de certification des faux bilans. Dans le cas d'espèce, le rapport relatif à la certification du bilan objet de l'incrimination, ayant été déposé au Crédit Foncier du Cameroun en avril 2000, l'année 2003 devenait l'année d'expiration du délai ouvrant l'exercice de l'action publique.

En ce qui concerne la violation des incompatibilités légales, l'article 16 de la loi n° 2003/008 du 10/07/2003 portant répression des infractions contenues dans certains actes uniformes OHADA, réprime cette infraction d'un emprisonnement de 2 à 5 ans, et d'une amende

⁴⁴ Y.CHAPUS, le commissaire aux comptes, partenaire de l'entreprise ; ed presse de la fonction nationale des sciences politiques, 1999, P.111.

⁴⁵ Cass. crim. 9 janvier 1958, J.C.P. 1958, II, 10537, note BOLTARD ;

de 200.000 à 5.000.00 FCFA , ou de l'une des deux peines. Dans l'affaire SIC cependant, ces incompatibilités recelant la fraude, ont été assimilés à des détournements de fonds publics, passibles des peines prévues à l'article 184 du code pénal⁴⁶.

Conclusion

La judiciarisation du comportement des acteurs de la vie économique dans les sociétés modernes est une réalité incontournable. A cet égard, les pouvoirs publics et les individus affichent désormais une propension accrue à rechercher un responsable face à la survenance d'événements défavorables. Le commissaire aux comptes n'échappe pas à cette règle. Exerçant une mission d'intérêt public⁴⁷ comparée à juste titre au contrôle administratif exercé sur les services publics et les établissements publics par les autorités compétentes⁴⁸, la pression exercée sur lui, écartelé entre les entreprises qu'il contrôle et la justice qui lui demande d'être garant de l'ordre public économique est justifiée. Cette pression est d'autant plus forte que la garantie de la qualité de l'information financière qu'il doit fournir, est un objectif de bonne gouvernance. En effet, la manipulation de l'information comptable peut conduire, à terme, à la faillite de la structure.

Face au risque important que présente l'entreprise publique pour ce professionnel des chiffres, risque matérialisé par la possibilité de répondre de ses actions devant le juge judiciaire et le Conseil de Discipline Budgétaire et Financière, Il faudrait donc, comme le soulignait Vial et de Senneville⁴⁹, qu'il prenne la mesure de la pression qui s'exerce sur lui, et en tire les conséquences dans le cadre de l'exercice de ses fonc-

tions, en termes de manifestation d'indépendance, surtout qu'en sa qualité de gardien de la légalité, outre le patrimoine de la personne morale, le sien peut également être engagé pour la réparation du préjudice subi par la puissance publique.

⁴⁶ Ces commissaires aux comptes avaient été reconnus coupables de détournement de deniers publics chacun à hauteur de 165.251.000 FCFA, pour avoir frauduleusement obtenu les marchés publics, et des logements K 04 et L04, de SIC MAKEPE à DOUALA ils avaient été condamnés à 25 ans d'emprisonnement ferme.

⁴⁷ A.LALA, « *e commissaire aux comptes, garant de la transparence financière ou coupable idéal ?* » Gaz. Pal, 11 août 2012, P.25.

⁴⁸ H.C. FREYRIA, « *le commissaire aux comptes ; mission d'intérêt public* » ? J.C.P.E.1996, PP.516 et s...

⁴⁹ G.VIAL et V. de SENNEVILLE, « *L'affaire Enron Anderson bouscule la profession comptable* », les échos n° 18577 du 22 janvier 2002, P.16.

RÉSUMÉ

Le commissaire aux comptes exerçant ses fonctions auprès des entreprises du secteur public et parapublic camerounais, est garant de la qualité de l'information financière qu'il fournit. Afin de s'assurer qu'il accomplira ses missions en toute objectivité, et dans le respect des normes régissant sa profession, le législateur a choisi de réprimer les fautes commises dans l'exercice de ses missions non seulement devant le juge répressif, mais également devant l'organe chargé au Cameroun de la discipline budgétaire et financière.

L'examen de la jurisprudence rendue en la matière dénote d'une manière générale, de la bonne application des textes y relatifs. L'on peut toutefois regretter que ce professionnel ne soit pas tenu sur ses biens, de réparer le préjudice subi, lorsqu'il exerce comme société civile.

L'AUDIT DE PERFORMANCE AU SERVICE

D'UNE PLUS GRANDE TRANSPARENCE DANS LA GESTION DES AFFAIRES PUBLIQUES

THE AUDIT OF PERFORMANCE IN THE SERVICE OF A GREATER TRANSPARENCY IN THE MANAGEMENT OF PUBLIC AFFAIR

RÉSUMÉ

La bonne gouvernance des finances publiques est une composante essentielle du processus de développement. Elle implique l'utilisation efficace et responsable des ressources publiques, aussi bien qu'elle autorise l'allocation efficiente de ces ressources pour répondre aux priorités nationales.

ABSTRACT

The good governance of public finances is an essential component of the development process. It involves the efficient and responsible use of public resources, as well as it allows the efficient allocation of these resources to respond to the national priorities.

L'audit effectué par les corps de contrôle a consisté au Sénégal et dans plusieurs pays de l'Afrique occidentale pendant plusieurs années, uniquement, à une vérification systématique de la conformité de l'exécution des budgets de l'Etat aux dispositions législatives et réglementaires encourus. Cette option trouvait sa pertinence dans la manière d'octroyer des crédits sur la base des budgets de moyens.

Les réformes dans les administrations publiques particulièrement dans les pays de l'UEMOA, au cours des trente dernières années, ont été orientées de plus en plus vers la recherche de la performance au titre des résultats dans le cadre de la mise en œuvre des politiques publiques.

La performance qui est relative, c'est-à-dire la capacité à atteindre des résultats attendus, est ainsi au cœur du nouveau cadre budgétaire, et s'apprécie selon trois catégories d'objectifs :

des objectifs d'efficacité socio-économique qui expriment les bénéfices attendus des politiques publiques pour le citoyen et la collectivité ;

des objectifs de qualité du service rendu à l'utilisateur ;

des objectifs d'efficience qui rendent compte aux contribuables de la qualité de la gestion des moyens employés. Ils rapportent l'activité des services aux ressources consommées.

Ainsi, les organisations publiques visent à accroître leur efficacité avec un souci permanent qu'est l'efficience des résultats obtenus dans les activités de l'État, tout en maintenant la qualité des services publics. Ces réformes innovantes ont en commun le passage du mode de gestion des organismes publics issu d'une pratique dictée par l'objectif de moyens à celle de gestion axée sur les résultats.

La clef de voute de cette approche est la budgétisation basée sur les résultats qui établit une relation dans laquelle les dotations de ressources allouées aux programmes découlent des objectifs et des résultats escomptés. Une caractéristique essentielle du processus est la définition des résultats escomptés, dont la réalisation est mesurée par des indicateurs et des objectifs préalablement définis.

Dans ce sillage, l'appréciation correcte des résultats obtenus suite à l'exécution du budget requiert, pour un gain escompté d'efficacité, un recrutement dans la transparence d'un personnel compétent et un renforcement de la responsabilité directe des agents en charge d'un programme.

Après les résultats mitigés des Cadres de Dépenses à Moyen Terme (CDMT), il s'avère nécessaire d'expérimenter un autre outil de programmation. A cet effet, le document de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD) a été retenu et étendu à l'ensemble des pays de l'Afrique subsaharienne francophone doit être effective. Il ne fait aucun doute que l'adoption en perspective de la Gestion Axée sur les Résultats (GAR) au sein des Etats facilitera la conduite des missions d'audit de performance dans les structures publiques desdits pays.

Par ailleurs, l'exigence par les pouvoirs publics, les partenaires techniques et financiers et les citoyens d'une plus grande transparence dans la gestion des affaires publiques devient de plus en plus prononcée.

Ces réformes ont eu pour corollaire, en sus de la vérification du respect des textes juridiques en vigueur, l'appréciation de la performance des entités contrôlées par le biais d'une nouvelle forme d'audit.

Pour s'adapter à cette nouvelle vision de la gestion et de la reddition des comptes, les Institutions supérieures de contrôle (ISC), telles que la Cour des Comptes du Sénégal, ont développé de nouvelles approches d'audit basées sur la performance. L'audit de performance peut se définir comme un examen systématique, réfléchi, organisé et objectif des activités d'une entité (gouvernement, projet, programme, ...).

Il s'agit donc d'un examen approfondi de la performance financière et opérationnelle d'une entité, d'un programme, d'une activité ou d'une fonction qui est orienté vers l'identification des opportunités permettant de réaliser l'efficience, c'est-à-dire plus d'efficacité avec une économie des moyens.

L'exercice de l'audit de performance est récent dans les pays de l'UEMOA et par conséquent, les progrès sont encore minces. Il requiert des réformes importantes dans le processus de reddition des comptes pour la présentation de l'information (rapport de performance et non états financiers) et la définition de nouvelles responsabilités des gestionnaires.

L'audit de performance est un élément important de la culture de la bonne gouvernance et de la transparence et il aide les organismes publics à mieux apprécier la reddition des comptes par ceux à qui on a confié des responsabilités et qui gèrent des ressources publiques. En l'occurrence, il consiste à examiner si les décisions prises notamment par le pouvoir exécutif sont élaborées et mises en œuvre de façon efficiente et efficace, ainsi qu'à vérifier si l'argent des contribuables a été correctement utilisé.

Partant de ce fait, les enjeux liés à la question de l'audit de performance nous permettent de réfléchir sur la problématique suivante : **quelle est la valeur ajoutée de l'audit de performance dans l'amélioration de la bonne gouvernance financière et de la transparence?**

A cette question de recherche, il s'agit de montrer comment l'audit de performance constitue un outil de veille à la transparence et à la sincérité des finances publiques ainsi qu'à l'amélioration des méthodes et techniques de gestion des organismes publics.

La valeur du document produit par le juge des comptes est appréciée positivement si elle produit des informations et des rapports pertinents, faciles à utiliser, exacts et opportuns qui sont présentés aux parlementaires ou à d'autres parties prenantes et qui permettent aux personnes physiques ou morales auditées de prendre les mesures nécessaires pour redresser la situation et améliorer la gouvernance dans le secteur public.

L'audit de la performance consiste principalement à encourager, de façon constructive, une gouvernance économique, efficace et efficiente. Il permet également de renforcer l'obligation de rendre compte et la transparence, en donnant des informations sur la gestion et sur les effets des différentes activités publiques au parlement, aux contribuables, aux autres bailleurs de fonds, aux personnes visées par les politiques publiques, ainsi qu'aux médias. Ce faisant, il favorise l'obligation de rendre compte, et permet d'aider les personnes qui exercent des responsabilités en matière de gouvernance et de surveillance à améliorer la performance.

Pour traiter ce sujet, le présent article sera articulé en quatre parties. La première partie présente le cadre général. La deuxième partie traite des concepts des 3E. L'analyse des critères d'audit fera l'objet de la troisième partie pour terminer sur des recommandations comme quatrième partie.

CADRE GENERAL DE L'AUDIT DE PERFORMANCE

**L'analyse de l'audit de performance permet de dégager
un cadre théorique et différentes approches.**

A. Cadre théorique

Le cadre théorique sert principalement à présenter un cadre d'analyse et à généraliser des relations théoriques déjà prouvées par d'autres chercheurs pour tenter de les appliquer au problème.

1. Objectifs de recherche

a. Objectif général

L'objectif de cette étude sur l'audit de performance est de contribuer à l'amélioration de la performance de nos administrations dans le cadre de la Gestion axée sur les résultats.

b. Objectifs spécifiques

L'audit de performance a pour objectifs spécifiques :

de vérifier si les objectifs stratégiques ont été atteints et de s'assurer que ces résultats peuvent être imputés à la politique suivie par le programme.

de vérifier si les ressources financières ont été utilisées de manière économique ;

de contrôler si les ressources financières ont été utilisées de manière optimale ou si les mêmes résultats auraient pu être obtenus avec des moyens moins importants ;

2. Hypothèses de recherche :

a. Hypothèse générale

La mise en œuvre de l'audit de performance par la Cour des Comptes a des effets positifs car elle apporte une plus grande transparence dans la gestion des affaires publiques.

b. Hypothèses secondaires

La pratique de l'audit de performance par la Cour des Comptes permet aux gestionnaires d'accorder plus d'attention à l'atteinte des objectifs d'économie, d'efficacité et d'efficience qui leur sont assignés.

L'audit de performance contribue à l'amélioration de la transparence du processus budgétaire dans le cadre de l'allocation et de l'exécution des ressources publiques mises à la disposition du programme.

3. Revue critique de la littérature

L'audit de performance permet d'aider les autorités publiques à améliorer la transparence dans la gestion des affaires publiques. Ainsi, « *un auditeur doit, par un examen des comptes et d'autres éléments qui le*

satisfait, s'assurer que l'organisme audité possède une organisation correcte pour permettre l'économie, l'efficacité et l'efficacité dans l'utilisation de ses ressources»¹.

Dans les organisations publiques, le lien entre l'obligation de reddition des comptes et les différents modes de contrôle externe apparaît comme essentiel, compte tenu de la nature des moyens mis à disposition et de l'intérêt collectif que sous-tend leur gestion. Dans ce cadre, l'obligation de reddition des comptes requiert que tout gouvernement, qu'il soit local ou national, soit responsable devant la société des ressources publiques collectées et des actions pour lesquelles celles-ci ont été utilisées. Cette responsabilité à la fois publique et politique est fondée, en effet, « *sur la croyance selon laquelle la communauté a un droit de savoir, un droit de recevoir des informations sur les opérations gouvernementales qui peuvent conduire à un débat public des citoyens et de leurs représentants élus* »².

Ainsi, toute l'information nécessaire doit pouvoir être disponible pour le seul détenteur de la légitimité démocratique, c'est-à-dire le citoyen. On entre dans une culture de la performance qui exige que toute dépense publique soit efficace et pertinente. On entre également dans une logique de responsabilité et de transparence qui suppose que soit permis l'exercice d'un contrôle démocratique des dépenses.

¹ GLYNN, 1993, p. 105

² Governmental Accounting Standards Boards (GASB) « *Objectives of financial reporting* », in "Governmental accounting and financial reporting standards", Concepts statements n°1 of the GASB, Norwalk, 1996, p.9-14.

John DOWDALL a présenté le processus de contrôles en vigueur au Royaume-Uni. Outre une transparence accrue vis-à-vis des citoyens, la responsabilité et le «rendre compte» des administrations favorisent une plus grande performance publique. Ces procédures qui se traduisent par une mise à l'index des cas de «mal administration» risquent néanmoins d'entraîner une gestion frileuse des responsables d'administration.

A l'instar de l'évaluation de programmes, les audits de performance ont pour objectif d'aider les décideurs à cerner les difficultés et à proposer des améliorations. Se dégageant des approches traditionnelles d'audit, les auditeurs de performance reconnaissent la nécessité de faire preuve de plus d'ouverture et de réceptivité par rapport aux besoins et aux préférences des groupes ciblés et des parties prenantes et aux changements du contexte et des connaissances ; ils se rapprochent ainsi des éléments centraux des évaluations réalistes.

Par ailleurs, Peter van der Knaap décrit de nouvelles approches d'audit, présente les lignes directrices en matière d'audit et discute d'un nouvel outil utilisé dans les audits de performance, le *reality checks*, qui mesure l'adéquation d'un programme avec les besoins des parties prenantes³.

³ Sense and Complexity: Initiatives in Responsive Performance Audits Evaluation, vol. 17, n° 4, 2011, p. 351-363

Stuart Kells précise que « *Si les audits de performance comportent des objectifs d'amélioration, quels sont leurs véritables effets sur la performance d'une organisation ?* Pour répondre à cette question, l'auteur formule sept critiques des audits de performance. Celles-ci portent entre autres sur les éléments suivants : *«la réduction des innovations dans les organismes audités, l'attention portée aux problèmes mineurs plutôt qu'aux aspects fondamentaux, l'écart entre les attentes de la population et ce que l'audit permet de faire, l'atténuation des conclusions défavorables par les auditeurs, ainsi que la pression vers un surplus de bureaucratie par l'adoption de systèmes administratifs et de procédures qui conviennent mieux au travail des auditeurs»*⁴.

B. Approches de l'audit de performance

Toute recherche qui se veut scientifique ne peut être réalisée sans une démarche méthodologique appropriée. A cet effet, quelques méthodes et techniques nous ont permis d'analyser les approches d'audit de performance.

1. Cadre juridique de l'audit de performance

Le rôle de la Cour des Comptes en matière d'audit est d'évaluer la gestion en vue de mettre en évidence les anomalies et d'émettre des suggestions d'amélioration, de redressement ou de réforme.

⁴ The Seven Deadly Sins of Performance Auditing: Implications for Monitoring Public Audit Institutions Australian Accounting Review, vol. 21, n° 4, 2011, p. 383-396

Aux termes de l'article 71 de la loi organique n°2012-23 du 27 décembre 2012 abrogeant et remplaçant la loi organique n° 99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des Comptes : « *Sans préjudice de leurs missions de contrôle et de vérification de la régularité des opérations financières, les corps et institutions de contrôle, ainsi que la Cour des Comptes, contrôlent les résultats des programmes et en évaluent l'efficacité, l'économie et l'efficience.*

La Cour des Comptes exerce un contrôle sur la gestion des administrations en charge de l'exécution des programmes et dotations. Elle émet un avis sur les rapports annuels de performance».

Dans le cadre de l'élargissement de son rôle d'appui au Parlement, la Cour des Comptes est désormais habilitée à contrôler les résultats des programmes et à en évaluer l'efficacité, l'économie et l'efficience et le dispositif de gestion mis en place par le responsable de programme.

Comme le précisent les normes de contrôle de l'INTOSAI, l'audit de performance est différent du contrôle financier. Alors que le contrôle financier a tendance à appliquer des normes relativement fixes, la vérification de performance est plus souple dans le choix de ses sujets, objet de contrôle, méthodes et opinion. L'auditeur de performance fixe lui-même les critères de vérification alors que dans l'audit financier, le champ d'intervention est connu. Il va de soi que cette caractéristique de la vérification de performance ne doit pas servir de prétexte pour confondre l'audit financier et l'audit de performance.

2. Techniques d'investigation

La démarche méthodologique en matière d'audit de performance est basée sur les approches par les systèmes de contrôle, les résultats et l'attestation.

a. Les systèmes de contrôle

La première approche porte essentiellement sur la qualité des systèmes et des pratiques de gestion. Ces systèmes et pratiques de gestion sont examinés afin de déterminer si l'organisme accorde l'importance voulue aux questions touchant l'économie, l'efficacité et l'efficacités. Il s'agit de l'approche la plus utilisée jusqu'à ce jour, du moins dans les pays qui pratiquent l'audit de performance.

Dans cette approche, l'auditeur de performance s'assure que les gestionnaires, dans leurs pratiques quotidiennes, ont mis en place des systèmes qui garantissent :

- l'acquisition de ressources d'une qualité et d'une quantité suffisantes au coût le moins élevé possible (ou l'acquisition de ressources au moment propice, à un prix avantageux, en quantité appropriée et de qualité adéquate (économie) ;
- l'utilisation de ressources au coût minimal ou l'utilisation d'une quantité minimale de ressources pour l'optimisation des extrants (efficacité) ;
- l'atteinte des buts et des objectifs fixés pour une activité ou un programme quelconque (efficacité).

b. Les résultats

La seconde approche : il s'agit de mesurer les résultats de l'organisation et d'en faire état.

Dans cette approche, l'auditeur de performance s'assure que :

- les extrants sont analysés par les gestionnaires ;
- les extrants correspondent aux résultats escomptés ;
- les coûts unitaires sont acceptables ;
- les services prévus sont délivrés ;
- les services fournis correspondent au mandat de l'entité.

Les normes de contrôle de l'INTOSAI (1.0.38 et 1.0.40) précisent que « *dans sa plénitude, le contrôle des finances publiques comprend le contrôle de la régularité et la vérification de résultats* » et que « *la vérification de résultats englobe l'examen des aspects d'économie, d'efficience et d'efficacité et s'étend aux aspects suivants* :

- *examen des économies réalisées dans la gestion des administrations, conformément à des pratiques et des principes administratifs sains et une bonne politique de gestion ;*
- *vérification de l'efficience de l'utilisation des ressources humaines, financières, examen des systèmes d'information, de mesure des résultats et de suivi ; analyse des procédures utilisées par les unités contrôlées pour remédier aux insuffisances décelées ;*

- *vérification de l'efficacité des résultats au regard des objectifs poursuivis par l'entité contrôlée ;*
- *examen de l'impact effectif des activités par rapport à l'impact souhaité. »*

En général, il convient d'avoir recours à cette approche lorsque le corps législatif ou administratif veut obtenir une assurance sur la performance de l'organisation mais que la direction n'a pas la capacité ou n'est pas prête à préparer des déclarations qui répondent à ce besoin.

C. L'attestation

L'auditeur peut aussi exprimer une opinion sur l'intégrité et l'exactitude des déclarations (compte rendu) préparées par la direction à l'intention de son corps législatif ou administratif sur la performance (efficacité) de l'organisation. Ces déclarations comportent suffisamment d'informations pour permettre au lecteur de tirer des conclusions et au vérificateur de corroborer les énoncés.

La mesure de la performance incombe au gestionnaire qui produit un véritable rapport de performance dans lequel il expose la vision stratégique de l'organisation déclinée dans des programmes cohérents, les résultats issus de la mise en œuvre des activités, le degré de réalisation des indicateurs ainsi que sa propre appréciation de l'ensemble de la gestion.

Dans ce cas, le rôle de l'auditeur à qui le rapport est transmis par l'entité est d'exprimer une opinion sur la fiabilité des informations qui y sont décrites.

Pour le faire, d'autres critères d'évaluation peuvent être retenus. Il s'agit entre autres :

- de la pertinence des informations contenues dans le rapport (est-ce que les informations données par l'entité vérifiée renseignent sur l'objectif ultime de ladite entité?) ;
- de l'objectivité des informations (est-ce que les informations fournies par les autorités de l'entité à vérifier ne sont pas susceptibles de faire l'objet d'interprétation significativement divergente de la part des lecteurs de cette information?) ;
- de l'exactitude des informations (est-ce que les informations fournies par l'entité sont conformes à la réalité et sont exemptes de toute erreur?, est-ce qu'une réalisation contenue dans le rapport existe physiquement?) ;
- de l'équilibre des informations (est-ce que les informations fournies par l'entité à contrôler reprennent toutes les parties de cette entité et ne négligent aucun secteur?) ;
- de l'utilité des informations (est-ce que les informations fournies servent utilement à toute action d'amélioration de sa gestion?).

L'appréciation des performances de l'entité peut également être réalisée à la lumière des 3 E (Economie, Efficience, et Efficacité).

II. les concepts des 3 E

Suivant la norme 1.0.40 de l'INTOSAI, le contrôle des résultats englobe l'examen de l'économie, de la rentabilité et de l'efficacité.

A. Cadre de vérification de l'économie

La notion d'économie en audit de performance répond à la question : Obtenons-nous les bons intrants au meilleur prix ?

On entend par économie, le fait d'acquérir la juste quantité et la bonne qualité de ressources, au moment et au lieu voulus et au plus faible coût.

L'économie consiste donc à minimiser le coût d'acquisition des ressources utilisées pour une activité donnée, tout en veillant à préserver une qualité appropriée. L'économie ne peut être mesurée qu'en présence des critères ou d'arguments raisonnables pour ce faire.

Dans ce cadre, l'auditeur s'intéresse aux conditions d'acquisition des ressources qui doivent être les meilleures et en adéquation avec les objectifs de l'entité.

- Les opérations de contrôle de l'économie sont susceptibles d'apporter des réponses à des questions comme :
- les moyens retenus ou l'équipement obtenu (les intrants) l'ont-ils été au coût le plus bas et à meilleure qualité? (appel à concurrence)
- les ressources humaines, financières ou matérielles ont-elles été obtenues aux conditions les meilleures?
- les activités de gestion sont-elles réalisées dans le respect des principes administratifs viables et des bonnes politiques de gestion ?

Bien que le concept d'économie ait été bien défini, le contrôle de l'économie n'est pas facile à mettre en œuvre. Il peut s'avérer encore plus difficile de faire des recommandations susceptibles de réduire le coût sans pour autant nuire à la qualité et à la quantité de services offerts aux citoyens.

B. Cadre de vérification de l'efficience

Le contrôle de l'efficience entend, entre autres aspects, vérifier si :

- les ressources humaines, financières et autres sont utilisées de manière efficiente,
- les programmes, entités et activités gouvernementaux sont gérés, réglementés, organisés, mis en œuvre et évalués de manière efficiente ;
- les activités des entités gouvernementales sont en cohérence avec les objectifs et exigences stipulés ;
- les services publics sont de bonne qualité, tiennent compte des besoins des usagers et sont fournis en temps opportun ;
- les objectifs des programmes gouvernementaux sont réalisés selon un rapport coût -efficacité favorable.

Le concept d'efficience se limite principalement à la question de savoir si les ressources ont été utilisées de manière optimale ou satisfaisante. C'est pourquoi l'efficience se décline la plupart du temps de deux manières : si les mêmes résultats auraient pu être obtenus en utilisant moins de ressources et si les mêmes ressources auraient pu permettre

de réaliser de meilleurs résultats (en termes de quantité et de qualité).

L'efficacité est un concept lié à l'économie. Les deux concernent les ressources : l'économie, leur acquisition et l'efficacité leur utilisation.

C. Cadre de vérification de l'efficacité

La question qui vient à l'esprit lorsqu'on examine l'efficacité est : est-ce que les extrants correspondent aux résultats recherchés ?

Définie comme un concept axé sur les résultats, l'efficacité concerne la mesure dans laquelle les buts et les objectifs fixés pour une activité ou programme quelconque sont atteints. Elle s'intéresse à l'obtention des résultats voulus compte tenu des objectifs et des ressources disponibles.

L'efficacité est donc un concept lié à la réalisation des objectifs prévus. Elle concerne la relation entre les finalités et les objectifs. Est-ce que les objectifs retenus sont réalisés grâce aux moyens utilisés ?

La question de l'efficacité comporte en fait deux parties : d'abord, vérifier si les objectifs stratégiques ont été atteints et, ensuite, si ces résultats peuvent être imputés à la politique suivie. Pour pouvoir dire dans quelle mesure les objectifs ont été atteints, ces derniers doivent être formulés de manière à rendre possible ce type d'estimation. Ce résultat ne peut pas être atteint sur la base d'objectifs vagues ou abstraits.

Pour le contrôle de l'efficacité, le vérificateur peut, par exemple :

- vérifier si les objectifs et les moyens (humains, financiers, etc....) mis à la disposition d'un programme gouvernemental nouveau ou en cours sont appropriés, cohérents, adéquats ou pertinents ;
- vérifier la cohérence de l'organigramme, du processus de prise de décision et du système de gestion pour la mise en œuvre du programme ;
- vérifier l'efficacité des investissements et programmes gouvernementaux et /ou de leurs composantes individuelles, c'est-à-dire vérifier si les finalités et les objectifs sont réalisés ;
- vérifier si les impacts d'une politique, qu'ils soient sociaux, économiques, ou environnementaux observés, directs ou indirects, sont imputables à cette politique ou à d'autres causes ;
- identifier les facteurs qui empêchent l'obtention d'un rendement satisfaisant ou la réalisation des objectifs ;
- vérifier si le programme complet reproduit chevauche ou contre-carre des programmes connexes ;
- vérifier si la qualité des services publics répond aux attentes de la population ou aux objectifs retenus ;
- vérifier le caractère approprié ou non du dispositif permettant de mesurer et d'observer l'efficacité d'un programme ;
- vérifier si les approches alternatives permettent d'obtenir un meilleur rendement ou d'éliminer les facteurs qui inhibent l'efficacité des programmes ;
- analyser les problèmes observés lors de l'identification des moyens

susceptibles d'améliorer l'efficacité des activités des programmes gouvernementaux.

Il convient de noter qu'au cours d'un audit de performance, on ne cherchera pas nécessairement à tirer des conclusions sur l'ensemble des trois aspects de l'audit de performance, (c'est-à-dire l'économie, l'efficience et l'efficacité). On pourra se concentrer sur l'un ou l'autre de ces aspects avec, au besoin, un bref aperçu des deux autres.

III. Cadre analytique de l'audit de performance

Le cadre de l'audit de performance vise à déterminer si la mise en œuvre des activités du programme a permis d'atteindre les objectifs, d'identifier des critères, d'analyser les risques et les données de vérification.

A. Les Objectifs de vérification

Les objectifs de vérification sont généralement exprimés sous forme de questions auxquelles la vérification devrait permettre de répondre, en particulier au sujet du rendement d'une activité ou d'un programme.

Par exemple,

En ce qui concerne le rapport coût bénéfice, l'objectif de vérification consistera à s'assurer que les réalisations d'un programme sont compatibles avec les coûts associés.

En ce qui concerne l'évaluation du processus, les objectifs de vérification

seront de déterminer si les activités du programme ont respecté les conditions statutaires et légales ; et d'évaluer si la qualité du fonctionnement d'un service, d'une entité ou d'un programme répond aux attentes du public.

En ce qui concerne l'évaluation des réalisations, l'objectif de vérification sera d'évaluer dans quelle mesure un programme atteint ses objectifs.

Chaque objectif de vérification doit permettre au vérificateur de s'assurer qu'un programme gouvernemental a été exécuté en tenant compte des trois E (Économie, Efficience et Efficacité).

Pour chaque centre d'intérêt, on doit indiquer les objectifs visés par la vérification. Ces objectifs doivent être clairs et mesurables, ils doivent être établis de façon à ce que l'on puisse en tirer des conclusions.

B. Les critères de vérification

Tout comme les objectifs, les critères de vérification doivent aussi être axés sur les résultats anticipés de l'entité ou du programme vérifié afin d'évaluer le niveau de rendement ou la performance du programme en fonction de l'économie, de l'efficience et de l'efficacité.

Énoncer un critère de vérification de performance nécessite une rigueur d'analyse : le critère doit être formulé de telle sorte qu'il oriente la collecte des preuves nécessaires en vue d'être en mesure d'évaluer le rendement du secteur vérifié et doit permettre au vérificateur de conclure par rapport à l'objectif de vérification concerné.

Il est recommandé d'utiliser la démarche suivante pour énoncer le critère :

- identifier chacun des éléments constitutifs de l'objectif de vérification (attributs : objectif, utile, complet, axé sur les résultats) ;
- identifier la source des critères (critères généralement reconnus ou non généralement reconnus) et les évaluer en fonction des attributs : pertinent, raisonnable, réalisable, accepté par l'entité ;
- formuler les critères pour chacun des éléments pertinents (attributs : objectif, utile, complet, axé sur les résultats).

De façon concrète, par exemple, pour un objectif de vérification d'un programme de vaccination des enfants de moins de 5 ans consistant à déterminer si les clients reçoivent les prestations auxquelles ils ont droit, les critères de vérification pourraient être de savoir si les impératifs ci-après sont respectés :

- les vaccins administrés aux enfants doivent répondre aux critères de spécification technique ;
- tous les enfants de moins de 5 ans doivent recevoir le vaccin à bonne date, en quantité et en qualité requises ;
- il est procédé à des révisions périodiques pour s'assurer que les tous les enfants ont été vaccinés.

Un autre objectif lié à ce programme pourrait être : vérifier si les vaccins sont acquis à des conditions financières acceptables.

A cet effet, les critères de vérification pourraient être les suivants :

- il est procédé à un appel à la concurrence pour l'approvisionnement en vaccin ;
- il est effectué un contrôle de qualité des vaccins reçus ;
- les dispositions relatives à la conservation des vaccins sont prises préalablement à la commande.

En définitive, les critères servent de points de repère permettant de se prononcer sur les objectifs de vérification retenus. Les critères renvoient aux objectifs puisque, lorsqu'ils sont appliqués, ils servent de base pour évaluer la mesure dans laquelle les objectifs sont atteints. Les critères doivent être discutés et retenus de concert avec les responsables de l'entité à auditer. Si aucune entente n'intervient, le vérificateur peut décider de s'appuyer sur les pratiques antérieures ou acceptées dans le cadre de programmes ou d'activités semblables.

C. L'analyse des risques

L'analyse de risques, comme outil de base pour sélectionner les domaines à auditer, répond à une nécessité d'utiliser une méthode structurée et ordonnée pour assurer des décisions judicieuses. Un risque peut s'entendre comme étant tout problème, évènement ou circonstance susceptible d'avoir une répercussion sur sa capacité à réaliser ses objectifs ou d'assurer sa pérennité.

Il existe deux catégories de risques : les risques externes, qui comprennent les facteurs, les pressions ou les forces qui s'exercent sur le ministère ou l'organisme et qui ne proviennent pas de l'entité et les risques internes que l'organisation peut, en partie du moins, contrôler; et les risques externes qui peuvent comprendre les contraintes en matière de ressources, les pressions ou les priorités politiques, les directives ou les politiques gouvernementales, les exigences des conventions internationales ou des partenaires techniques et financiers et les risques technologiques ou de catastrophes naturelles.

Ces risques peuvent influencer la façon dont la direction ou la structure gère ses affaires et ils pourraient donner lieu à des situations où les textes réglementaires ne seront pas respectés, ni les ressources conservées et protégées, ni la gestion assurée de façon économique, efficiente, efficace ou dans les meilleurs intérêts du contribuable.

Les risques internes sont les risques sur lesquels l'entité auditée peut, du moins en partie, exercer un certain contrôle. Ils comprennent les risques inhérents et les risques de non contrôle.

Par risques inhérents, on entend les risques intrinsèques à la nature de l'activité, du programme ou de la politique que l'on veut auditer. Par exemple, un risque inhérent à un système de rémunération pourrait être la probabilité que les salaires accordés aux employés ne soient pas fondés sur une politique salariale juste et équitable.

Les risques de non-contrôle sont les risques que des systèmes de contrôle soient sujets à des défaillances, des erreurs ou des lacunes non prévues ou non détectées. Par exemple, un système de paie qui ne peut valider ou vérifier si les heures supplémentaires réclamées ont été effectivement travaillées.

Parmi les facteurs de risque interne, on peut citer la compréhension limitée de la vision, des buts et des risques, l'absence d'objectifs établis et communiqués, une structure organisationnelle inadaptée, les pouvoirs, responsabilités et obligation de rendre compte mal définis, des procédures incohérentes, non pertinentes ou non appliquées, des risques de subir des pertes financières (écart entre les dépenses budgétisées et les dépenses réelles, paiements en double ou en trop signifiant donc gaspillage des ressources), des communications inadéquates entre le personnel et la direction, le manque de mesures pour évaluer la performance.

Ces points de risques doivent attirer l'attention du vérificateur et lui permettre de déterminer les domaines où il pourra concentrer les ressources et le travail de vérification. En effet, les vérifications trop étendues sont coûteuses, prennent trop de temps et sont trop difficiles à contrôler. C'est pourquoi le vérificateur identifie et analyse les risques, leurs conséquences sur l'entité, leur fréquence, et leur niveau (faible, moyen ou élevé), pour sélectionner les activités essentielles à l'utilisation judicieuse des ressources de l'entité et pour un audit qui aboutisse à l'obtention d'une plus-value pour l'entité vérifiée.

D. Analyse des données de vérification

L'analyse des données est un processus qui requiert le choix d'une variété de techniques. Il existe une large gamme de techniques d'analyse mais les plus couramment utilisées par les auditeurs sont l'analyse par les ratios, l'analyse coûts – avantages et l'analyse de contenu des données qualitatives.

1. Analyse par les ratios

Les ratios permettent de comparer les situations observées à celles prévues.

A cet effet, ils sont souvent employés comme premier niveau de quantification dans une vérification. A titre d'exemple, un critère de vérification prévoit d'évaluer avec exactitude les demandes de paiement. Pour appliquer ce critère, l'auditeur doit connaître -grâce à un sondage sur les demandes de paiement- le pourcentage d'erreurs qui prouverait que les demandes n'ont pas été évaluées avec exactitude.

2. L'analyse coûts – avantages

L'analyse coûts – avantages a pour objet d'établir si les avantages que procure une entité, un programme ou un projet en justifient le coût.

Aussi, pour le spécialiste qui vérifie la performance, c'est là un élément déterminant qui doit guider sa démarche pendant la phase de l'examen.

La technique analyse coûts – avantages permet de vérifier les critères importants de l'audit de performance à savoir l'économie et l'efficacité.

La mesure détaillée des coûts et avantages sociaux et économiques dépasse parfois la compétence du vérificateur qui peut recourir à des experts dans sa démarche multidisciplinaire.

L'analyse est parfois plus complexe car ne permettant pas de mesurer les coûts avec exactitude, notamment s'il s'agit de « *coûts* » d'ordre environnemental et social.

3. L'analyse du contenu des données qualitatives

Cette technique consiste en une collecte systématique d'information qualitative en vue de résumer et synthétiser l'ensemble de la documentation obtenue

C'est le modèle d'analyse le plus fréquemment utilisé par l'auditeur car la source de données est pratiquement documentaire (les rapports, les dossiers, les documents administratifs,...). On utilise aussi cette technique pour analyser le contenu des données et savoir si le programme identifié donne des résultats positifs ou négatifs.

IV. Recommandations et conclusion

Les recommandations d'un rapport d'audit de performance doivent être constructives et susceptibles de contribuer de façon significative à remédier aux faiblesses ou aux problèmes mis au jour lors de l'audit. Pour cela, les recommandations doivent:

- préciser les mesures à entreprendre ;
- indiquer les raisons pour lesquelles ces mesures doivent être entreprises ;
- indiquer où et quand il y aurait lieu d'apporter des améliorations ;
- suggérer des moyens pour ce faire.

Les recommandations doivent être mesurables, de sorte que les auditeurs puissent vérifier ultérieurement si les mesures suggérées ont été appliquées.

Pour qu'une recommandation soit crédible, elle doit être réalisable. Les auditeurs doivent discuter avec les entités auditées afin de déterminer si les recommandations sont réalisables. Il leur faut également prendre en compte le coût des mesures recommandées. Il ne sert à rien de faire une recommandation si les coûts à engager l'emportent sur les avantages.

Les recommandations doivent donc prendre en compte la capacité matérielle et les ressources humaines existantes.

Il convient toutefois de noter que les ISC, notamment la Cour des Comptes, sont confrontées à un problème de suivi des recommandations issues des rapports de vérification.

A cet effet, la Cour doit faire un suivi des recommandations pour établir s'il y a eu des progrès. Le rapport de vérification de la Cour des Comptes doit aider le programme à être plus transparent et responsable. Il doit aussi influencer sur la conception et la prestation des services aux citoyens. Le rapport doit susciter un changement au moyen de recommandations visant l'amélioration des systèmes et des processus financiers et l'application de principes d'économie, d'efficience et d'efficacité dans les services publics. Le suivi des recommandations d'audit représente non seulement un élément capital des procédures standards de l'ISC, mais aussi un moyen d'assurer et de renforcer l'impact du rapport d'audit.

Le suivi a pour objet de vérifier si les entités auditées ont mis en œuvre, de façon satisfaisante, les changements annoncés dans leurs réponses aux recommandations des rapports d'audit. Les équipes d'audit doivent respecter les étapes suivantes :

- assurer le suivi des recommandations;
- charger des membres du personnel d'audit de la surveillance et de la consignation en dossier des mesures prises à la suite des recommandations ;
- obtenir les réactions de l'entité auditée aux recommandations ;
- vérifier de quelle manière les recommandations approuvées sont mises en œuvre ;

Toutefois, comme tout audit, l'audit de performance est confronté à certaines limites : limites liées à la non application et au manque de suivi des recommandations formulées notamment par la Cour des Comptes du Sénégal, à l'endroit des entités auditées.

A cet effet, il conviendrait que les recommandations énoncées dans le rapport soient :

- adaptées aux constatations relevées ;
- appropriées par rapport au contexte et à l'environnement de l'entité ;
- constructives (c'est-à-dire formulées de manière positive), et réalisables (c'est-à-dire qu'elles peuvent être mises en œuvre dans un délai raisonnable).

Bibliographie

Ouvrages et articles

ADAR (*Audit Development And Reports*, Développement de l'Audit et Rapports), (2006), Cour des comptes européenne (CdCE) - Manuel d'audit de la performance, p.45-66

ATH « Version bilingue des normes d'audit du GAO », Clet, 1989, p.1-8

CARASSUS David (2000), « De l'obligation d'une reddition des comptes audités pour un renforcement de la démocratie locale », *5èmes Rencontres Ville – Management* à Bayonne, Edition Dalloz, p.14

DITTENHOFER Mort, « Auditing to improve performance in government support functions », in « Perspectives on performance measurement and public sector accounting », E.BUSCHOR &K.SCHEDLER editors, Haupt, 1994, p.102-103

DOWDALL John, (2012), *“Abstracts of the Inventories and Accounts of the prerogative Court of Maryland”*, Heritage Books, Inc, p.23

FLINT D. (1988), « *Philosophy and principles of auditing: an introduction* », Houndmills UK: Mac millan Education, p.12-20

FONDATION CANADIENNE POUR LA VERIFICATION INTEGREE, « Vérification intégrée : introduction », FCVI, 1994, p.13-14

GLYNN John F. (1993), « *Public sector financial control and accounting* », Cambridge MA: Blackwell Publisher, 2nd edition, p.105

- KELLS** Stuart (2011), « *The Seven Deadly Sins of Performance Auditing: Implications for Monitoring Public Audit Institutions* », *Australian Accounting Review*, vol. 21, n° 4, 2011, p. 383-396
- KNAAP** Peter Van der, (2009), « *Sense and Complexity: Initiatives in Responsive Performance Audits* », *Evaluation*, vol. 17, n° 4, 2011, p. 351-363
- LOVELL** Alan, « Notions of accountability and state audit : a UK perspective », *Financial Accountability and Management*, vol.12 n° 4, pp. 261-280, november 1996., p.266
- NORMANTON** E. Leslie (1981), « Reform in the field of public accountability and audit : a progress report », in « *State audit : developments in public accountability* », edited by B. GEIST, Holmes & Meier Publishers, Inc, p.59-67
- PATRY** Maurice (1994), « L'imputabilité des administrateurs publics », in « *Management public : comprendre et gérer les institutions de l'Etat* », sous la direction de Roland PARENTEAU, Presses de l'Université du Québec, p.301-310
- PNUD / CREFIAF (2012)** - Notion d'Audit de Performance, p.1-8

Textes juridiques

Normes de contrôle de l'INTOSAI, p.2-9

Loi sur le vérificateur général du Canada en 1977, p.8

Loi 2011-15 du 08 juillet 2011 portant loi organique relative aux lois de Finances, p.33-34

Loi 2012-22 du 27 décembre 2012 portant code de transparence dans la gestion des Finances publiques, p.9

Loi organique 2012-23 du 27 décembre 2012 abrogeant et remplaçant la loi organique 99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des Comptes, p.3

Décret n° 2011-1880 du 24 novembre 2011 portant règlement général sur la comptabilité publique, p.22

Décret 2013 -1449 du 13 novembre 2013 fixant les modalités d'application de la loi organique 2012-23 du 27 décembre 2012, p.17

Décret 2013-1450 du 13 novembre 2013 portant régime financier de la Cour des comptes, p.12

Sites Web

www.courdescomptes.sn(dernière consultation le 10 octobre 2015)

www.crefiaf.org (dernière consultation le 06 novembre 2015)

www.intosai.org(dernière consultation le 27 novembre 2015)

LA SOCIÉTÉ CIVILE ET LE CONTRÔLE CITOYEN DE L'ACTION PUBLIQUE

UNE OPPORTUNITÉ POUR UNE BONNE
GOUVERNANCE AU NIVEAU LOCAL

THE CIVIL SOCIETY AND THE PUBLIC-SPIRITED CONTROL OF THE PUBLIC ACTION *AN OPPORTUNITY FOR A GOOD GOUVERNANCE AT THE LOCAL LEVEL*

*KITTI H. Nathaniël**

RÉSUMÉ

Le contrôle citoyen de l'action publique est une réponse à l'insatisfaction des populations de l'action publique et des suites réservées aux résultats du contrôle fait par les organes de l'Etat. Il place la société civile au cœur de son mécanisme et responsabilise les populations dans l'accomplissement de leur devoir de citoyenneté. Son mode opératoire emprunte aux instruments universels, régionaux et nationaux sa base légale.

ABSTRACT

The citizen control of public action is a response to the dissatisfaction of the populations of public action and suites reserved for the results of the checks made by the organs of the State. It places the civil society at the heart of its mechanism and empowers the populations in the fulfilment of their duty of citizenship. Its operating mode borrows to the universal instruments, regional and national its legal basis.

INTRODUCTION

L'insatisfaction des administrés face à l'action des gouvernants ainsi que l'inefficacité des organes de contrôle de l'Etat à insuffler une nouvelle dynamique à l'action publique, ont fait émerger un nouveau modèle de contrôle au Bénin. Il s'agit du contrôle citoyen de l'action publique. Soutenu par les bailleurs de fonds, ce modèle a pris corps dans la gouvernance locale et place la société civile au cœur de ce contrôle. Dès lors, il se pose des questions sur sa reconnaissance par l'Etat, sa méthode, son efficacité et sa capacité à promouvoir la bonne gouvernance au niveau local. Autrement dit, la société civile serait –elle devenue la réponse à l'inefficacité du contrôle public¹? Quid du contrôle des organes internes et externes de l'Etat ? Quel est la portée de ce nouveau modèle de contrôle ?

En choisissant de réfléchir sur le sujet intitulé « ***La société civile et le contrôle citoyen de l'action publique : Une opportunité pour une bonne gouvernance au niveau local*** », nous problématisons sur la portée de ce modèle de contrôle qui sort du cadre légal tracé par l'Etat en matière de contrôle de son action. Autrement dit, l'inexistence d'un cadre légal instituant ce contrôle ne le vouerait-il pas à l'échec et ne le laisserait-il pas au bon vouloir des élus locaux? L'on s'interroge alors sur la compétence de la société civile en matière de contrôle citoyen de l'action publique et les résistances rencontrées.

Le sujet de réflexion choisi a pour objectifs de :

- D'analyser le contrôle citoyen de l'action publique,
- De faire ressortir sa spécificité par rapport au contrôle fait par les organes de l'Etat,
- De dégager ses forces et faiblesses,
- De replacer son véritable rôle dans la bonne gouvernance locale,
- D'analyser sa portée dans le processus de contrôle de l'administration locale,
- De susciter au sein de la communauté scientifique, un regain d'intérêt à l'étude de l'action de plus en plus importante de la société civile qui se positionne comme un recours face à l'immobilisme du pouvoir politique.

Pour atteindre ces objectifs, des hypothèses de recherche ont été formulées. La première analyse le contrôle citoyen de l'action publique comme un outil de promotion de la bonne gouvernance au niveau local. La deuxième met en exergue la portée de ce modèle de contrôle dépourvu de base légale. Elle s'interroge alors sur sa réussite qui dépend de la volonté et des efforts des différents acteurs dont la société civile, les partenaires techniques et financiers, les élus locaux, les populations et le gouvernement. La délimitation spatiale de l'étude est le Bénin, un pays démocratique où le taux de natalité des organisations de la société civile est l'un des plus élevés en Afrique. Plus de dix milles associations y opèrent dans différents domaines.

¹ Courade G. (2013), les Afriques aux défis du XXIe siècle, Paris, France, Belin, 317 p

Mais, le sujet pouvait être autrement libellé. Ainsi, pouvait-on l'intituler « *société civile et le contrôle de l'action publique* » ou « *le citoyen et le contrôle de l'action publique* ». Le premier nous amènerait à mettre la société civile au cœur du contrôle de l'action publique et le deuxième orienterait la réflexion vers le citoyen. Tel que libellé, le développement mettra l'accent aussi bien sur la société civile que le citoyen dans le contrôle de l'action publique.

Les concepts suivants : **Société civile, contrôle citoyen, action publique, décentralisation, développement local** permettent de conduire la trame du développement du sujet.

De **la société civile**, il est à noter que depuis la nuit des temps, des hommes aux valeurs et aux talents divers ont travaillé sur le sujet de la société en général et plus particulièrement de la société civile. De Jean-Jacques Rousseau à Hegel en passant par Montesquieu, Bergson, Paul Valéry, Karl Marx et même l'église catholique romaine, les travaux et les essais de définition de la société civile ont donné lieu à de grandes et riches réflexions et débats. La philosophie politique a inventé, à la fin du XVII^e siècle, le concept de *société civile*, entité investie d'une légitimité antagonique de celle du monarque. On peut y voir le point de départ de la construction de la notion de société civile. Hobbes, Locke, Rousseau et Hegel ont, en effet, conçu le besoin d'un contrôle de l'absolutisme monarchique par sa soumission à une *société civile* constituée de sujets puis de citoyens mus par la raison et réunis par un contrat tacite, un vouloir vivre ensemble. Cette projection intellectuelle a pris progressivement corps et s'est dotée de systèmes de représentation, les institutions politiques et les *organisations de la société civile*, au point que ces dernières se sont imposées, à l'intérieur des Etats démocra-

tiques². La philosophie politique et la science des relations internationales ont observé, tout au long du XXe siècle, avec Gramsci, Anna Harndt et Raymond Aron, cette montée en puissance, construisant à ce sujet plusieurs théories qui ménagent une place aux *sociétés civiles* et à leurs organisations dans la construction de l'ordre international. Le regard philosophique distingue que l'émergence de ces organisations a accompagné l'autonomisation de la sphère privée dans des sociétés qui la refusaient jusque là et a participé simultanément activement à la production des identités nationales modernes, y compris de leur composante étatique³.

Selon le professeur Maurice DUVERGER, *«les organisations sont en général des groupes constitués à l'intérieur de la collectivité considérée, qui sont dotés d'une structure plus ou moins complexe adaptée à leur objet et à leur fonction»*⁴. Dans le lexique des termes juridiques, la société civile est *«la société dont l'objet constitue une activité non commerciale et qui n'a pas adopté la forme anonyme, à responsabilité limitée, en nom collectif ou en commandite»*⁵.

² Voir Doucin M. (2009), Les ONG, acteurs fondamentaux et méconnus des relations internationales, cours de Master de Droit International et Européen en Droits Fondamentaux, Module 17, Société civile et Droits de l'Homme, Université de Nantes

³ Ibid

⁴ Duverger M., (1975), Institutions politiques et droit constitutionnel, Paris, PUF, 14^e éd, p. 18

⁵ Guillien R. et Jean Vincent (2003), lexique des termes juridiques, Paris, Dalloz, 14^e éd, p. 228

Le lexique de politique définit la société civile comme *«les forces vives d'un pays, notamment les personnes engagées dans la vie professionnelle par opposition aux hommes politiques envisagés comme professionnels de la politique⁶»*. La société civile est aussi définie comme *«l'ensemble des citoyens organisés pour participer de façon active au fonctionnement démocratique de leur pays⁷»*. La société civile est également perçue comme *«un lieu où parce qu'il se situe en dehors de l'Etat, s'exercent la liberté et la créativité des individus ; un lieu où, égaux bien que différents, ils établissent consciemment des relations entre eux, communiquent, échangent, nouent des contrats, s'associent de diverses façons ; un lieu où ils s'organisent volontairement pour faire reconnaître leurs droits et participent à l'élaboration du bien commun⁸»*. C'est aussi : *«l'ensemble des organisations ou structures ayant une existence juridique ou non et dont la vocation est d'exercer une activité d'intérêt général, de solidarité ou de coopération volontaire pour le développement local, national ou international dans une relation dynamique de contre-pouvoir social non forcément conflictuel avec l'Etat⁹»*.

⁶ Debbasch C. et Jacques Bourdon (2001), lexique de politique, Paris, Dalloz, 7e édition, p. 397

⁷ Haut conseil de la coopération internationale (2001), les non-dits de la bonne gouvernance. Pour un débat politique sur la pauvreté et la bonne gouvernance, Paris, France, Karthala, p. 11

⁸ Haubert M. (2000), les sociétés civiles face au marché, le changement social dans le monde post-colonial, Paris, Karthala, p. 296

⁹ Okoundé F.M., Agbidinoukoun P. (1999), Etude sur l'état des lieux des relations entre l'Etat et la société civile, ONG et associations de développement, Cotonou, p 23

De même, elle est « *une communauté qui se forme presque spontanément dans les moments où il faut faire preuve de solidarité*¹⁰ ». La société civile est composée d'associations à but non lucratif et apolitique poursuivant des objectifs d'intérêt général. Elle a pour but de défendre et de promouvoir les intérêts des populations. Son mode de fonctionnement est basé sur une prise de décision démocratique. Elle exerce des fonctions d'auto gouvernance aux plans local, national et international, indépendamment de l'Etat et du marché ou des pouvoirs politiques.

Elle regroupe plusieurs composantes parmi lesquelles nous pouvons citer :

Les Organisations Non Gouvernementales (ONG) ;

Les organisations socioprofessionnelles ;

Les associations de développement ;

Les communautés religieuses ;

Les communautés d'étrangers vivant au Bénin et organisées en associations ;

Les organisations syndicales ;

Les chefferies traditionnelles ;

Les fondations¹¹.

¹⁰ Frydman B. (2004), la société civile et ses droits, Bruxelles, Bruylant, penser le droit, p. 41

¹¹ Ministère Chargé des Relations avec les Institutions, rapport général du séminaire sur le recentrage du concept de société civile dans le contexte béninois, Cotonou, 18 au 20 septembre 2007, p 7

Cette énumération pose problème. En effet, la société civile s'oppose à la société politique, les organisations non gouvernementales s'opposent aux organisations gouvernementales. Société civile et organisations non gouvernementales désignent les mêmes acteurs non étatiques. Une composante «*organisation non gouvernementale*» ne pourrait alors se retrouver dans la société civile. Ce qui aujourd'hui est appelé ONG a porté d'abord les noms d'ordre hospitalier, de ligue de droits, de caisse de secours, de mouvement pacifiste, etc. Des lignages de longue période sont identifiables, qui conduisent aux « french doctors », aux défenseurs des droits de l'homme, aux défenseurs de l'environnement, aux organisations de solidarité internationale, aux alter-mondialistes, etc. On peut distinguer au moins quatre familles principales : humanitaires¹², environnementalistes, défenseurs des droits de l'homme, développementalistes.

La société civile est un terme nouveau apparu dans le débat public au Bénin par le biais de la restauration de la démocratie en 1990¹³. Ainsi,

¹² Les «*humanitaires d'urgence*». Médecins Sans Frontières (MSF) est leur oriflamme, auréolée de son Prix Nobel de la Paix qui a récompensé ses combats pour les populations civiles victimes des guerres et, plus récemment, sa lutte pour faire baisser le prix des tri-thérapies contre le SIDA couronnée partiellement de succès lors de la conférence de l'Organisation mondiale du commerce à Doha en 2002. Et, derrière cette ONG, vient toute la famille des «*humanitaires d'urgence*» où les organisations françaises sont particulièrement bien représentées : Médecins du Monde, Action Contre la Faim, Aide Médicale Internationale, Solidarités, Première Urgence, Handicap International –cette dernière la campagne contre les mines anti-personnel couronnée aussi d'un Prix Nobel-, et de nombreuses autres, plus petites. Cette famille compte un ancêtre emblématique, le Mouvement international des Croix rouges et Croissants rouges.

¹³ Voir les articles 23, 24 et 25 de la loi 90-32 du 11 décembre 1990 portant constitution en République du Bénin.

du jour au lendemain, le monde courant de la participation citoyenne, des associations etc. a acquis une dimension publique considérable. En dépit d'un climat politique partisan et souvent haineux, la classe politique vante désormais le concept de société civile. De fait, on considère celle-ci comme le dernier remède miracle contre toute une série de problèmes malgré que chacun l'interprète à sa guise.

Les activités de la société civile reposent sur le volontariat, la défense des intérêts catégoriels, la recherche d'intérêt général, la contribution à la gestion transparente des affaires publiques, la coopération pour le développement, le contre-pouvoir et la recherche d'un nouvel ordre non forcément conflictuel et le contrôle citoyen de l'action publique objet de la présente communication..

En ce qui concerne le **contrôle citoyen**, il est à noter que contrôler c'est soumettre à un contrôle, à une surveillance. C'est aussi avoir la maîtrise de la situation dans un secteur¹⁴. Le contrôle citoyen est donc celui dont le citoyen a la maîtrise. Un citoyen est un membre d'un Etat considéré du point de vue de ses devoirs et de ses droits civils et politiques¹⁵. Or tous les habitants d'un Etat ne sont pas les citoyens de cet Etat. Les étrangers non naturalisés sont exclus. Donc, il n'y a pas de citoyenneté là où il n'y a pas de participation à la vie publique.

¹⁴ Le petit larousse illustré, Paris, France, Larousse, 2014, p. 297

¹⁵ Ibid, p. 256

La citoyenneté est ainsi liée à la république, non pas la république en tant que forme de gouvernement, mais la république prise dans son sens étymologique : la chose publique¹⁶. La citoyenneté a une triple dimension : juridique (le citoyen est un sujet de droit), politique (il participe à l'exercice de la souveraineté) et sociale (elle est un signe de reconnaissance au sein d'une même organisation politique). Ces trois dimensions se recouvrent et le droit de vote en est le symbole¹⁷. Cette définition du citoyen exclut du contrôle de l'action publique *les communautés d'étrangers vivant au Bénin et organisées en associations* que l'on retrouve aussi dans l'énumération issue de l'atelier de recadrage. D'où la nécessité de recentrer à nouveau le concept « société civile ». Mais, cette tendance serait contraire à celle européenne qui reconnaît aux étrangers le droit de vote pour les élections communales, municipales et locales. Dans les faits, les communautés d'étrangers ne s'intéressent pas à la gestion de la chose publique mais plutôt à l'intégration de leurs membres ainsi qu'à la facilitation de leurs relations avec les gouvernants. La reconnaissance d'un tel droit peut les inciter à s'impliquer dans la gestion des affaires publiques à la base.

Le contrôle citoyen qui nous concerne, dans le cadre de ce travail, porte sur **l'action publique**. Une action est le fait d'agir, de manifester sa volonté en accomplissant quelque chose. C'est ce que l'on fait¹⁸. L'action publique ici est donc ce que fait une autorité publique c'est-à-dire

¹⁵ Villiers de M. et Le Divillec A. (2009), Dictionnaire de droit constitutionnel, Paris, France, Sirey, 7e édition, p. 45

¹⁶ Ibid, p. 46

¹⁷ Le petit larousse illustré (2014), Paris, France, Larousse, p. 47

¹⁸ Villiers de M. et Le Divillec A. (2009), o.p. cit, p. 17

un pouvoir reconnu et légitime ayant la confiance du peuple souverain. L'autorité ici ne tient pas seulement de l'élection au suffrage universel direct, mais également et surtout aux compétences qui lui sont attribuées¹⁹. A cet effet, les compétences dévolues aux communes au Bénin sont de trois ordres. Il s'agit des compétences propres²⁰, les compétences partagées¹⁴⁸ et les compétences déléguées²¹.

Ces compétences s'exercent dans le cadre de la décentralisation qui est l'émergence, à côté d'une personne morale préexistante, de nouvelles personnes morales dérivées de la première d'une part, du transfert à ces nouvelles personnes morales d'une partie des compétences antérieurement exercées par des organes propres de la personne dont elles tirent leur existence et à laquelle elles sont donc rattachées d'autre part²².

L'objectif de la décentralisation est l'accélération du développement local en confiant aux populations la gestion de leur propre destinée dans le cadre tracé par la loi.

¹⁹ Développement local, aménagement, l'habitat et l'urbanisme, les infrastructures, l'équipement et les transports, l'environnement, l'hygiène et la salubrité, les investissements économiques et les services marchands, la coopération intercommunale et la coopération décentralisée.

²⁰ L'enseignement, l'éducation et l'alphabétisation, la santé, l'action sociale et culturelle.

²¹ La police administrative, la protection civile, l'organisation de la consultation démocratique au niveau des villages et quartiers de ville, la police judiciaire, la diffusion et l'exécution des lois et règlements, l'état civil

²² Voir Sohounou M.E. (2009), « contribution à l'élaboration d'une échelle de la décentralisation territoriale en Afrique noire francophone » in Revue Béninoise des sciences juridiques et administratives, n° 22, p.149

Concept ayant émergé ces dernières années dans les pays du Sud notamment en Afrique de l'Ouest surtout avec l'avènement de la décentralisation, le développement local se veut une démarche d'impulsion de développement par le bas. Ce qui suppose que les communautés locales (groupes et individus) s'impliquent davantage au processus de développement de leur territoire²³. C'est un processus qui prend naissance à travers les initiatives des habitants des terroirs organisés pour opérer des choix responsables, pour créer une dynamique d'amélioration des conditions locales de vie, et pour défendre leurs intérêts face au pouvoir public²⁴.

Pour HASSANE cité par M.K.H. DJIHOUN²⁵, le développement local est la conséquence de l'effondrement des modèles de développement centralisé et des opportunités qu'offrent les collectivités locales en matière de développement participatif. Ce concept de développement local a été aussi abordé par les participants au colloque sur « *Développement local et Gestion des ressources naturelles* » organisé à Douala au Cameroun en 1998.

²³ Neya. S., (2008), « *Migration, multi-résidence et développement local* », Mémoire de Master de recherche en aménagement du territoire, Université de Ouagadougou, 62p.

²⁴ Mercoiret M R, (1994), L'appui aux producteurs ruraux, Ministère de la coopération, Paris, Karthala, 463p.

²⁵ Hassane(1999) cité par Djihoun M-K-H. (2007), « *Développement local participatif dans un contexte de décentralisation : bilan de l'expérience SNV Bénin dans le cadre de l'appui au renforcement de capacité des communes de Cobly et de Boukoubé dans l'Atacora-Ouest* », DESS Développement et gestion de projet, Institut Universitaire du Bénin, p. 19

Selon eux, le développement local peut se définir comme un processus qui vise à construire un mieux-être des populations à l'intérieur d'un espace donné, avec une approche où différents acteurs se rencontrent, échangent et édifient ensemble un projet de société. Cette expression «*développement local*», utilisée depuis quelques décennies en France, est selon Dabire & Logo²⁶, d'un usage récent en Afrique Noire, usage largement impulsé du nord. Le couplage des deux thèmes «*développement*» et «*local*» appelle l'articulation de deux caractéristiques essentielles : la durée qui doit marquer toute démarche de développement, et l'espace ; c'est-à-dire le territoire local concerné par cette démarche²⁷. Il se trouve en effet que c'est « une intervention structurée, organisée, à visée globale et continue dans un processus de changement des sociétés locales en proie à des déstructurations et des restructurations ».

Le développement local est donc une démarche globale de mise en mouvement et en synergie des acteurs locaux pour la mise en valeur des ressources humaines et matérielles d'un territoire donné en relation négociée avec les centres de décision des ensembles économiques, sociaux et politiques dans lesquels ils s'intègrent²⁸.

²⁶ Dabire B. et Bicombe Logo P. (1996), « Développement local et gestion des ressources naturelles en Afrique Subsaharienne », Douala, IRD-AC. <http://www.openlibrary.org>

²⁷ Mengin J. (1989), Guide du développement local, Paris, l'harmattan, p39.

²⁸ Houée P. (1992), La décentralisation : territoires ruraux et développement, édition syros, tome 12.

Ce concept renvoie ainsi de façon générale, à la participation des différents acteurs à la libération des initiatives ; en particulier celles locales et communautaires²⁹.

La plupart des chercheurs et développeurs admettent qu'il y a une dynamique locale de développement quand sont satisfaits les trois critères suivants :

- l'existence d'un projet d'avenir collectif ;
- l'existence d'une structure plus ou moins formalisée exprimant qui porte le projet ;
- une volonté du groupe initiateur de créer une articulation du processus local avec son environnement

Le développement local a certes de multiples définitions, mais force est de reconnaître qu'il est avant tout une dynamique économique et sociale voire culturelle plus ou moins concertée, impulsée par des acteurs individuels et collectifs sur un territoire donné. Ce territoire (espace économique et social construit) n'est pas isolé mais articulé à des espaces plus vastes.

D'une façon générale donc, le concept de développement local appelle un esprit de cohésion, de mise en synergie des forces d'une population locale pour le développement de leur territoire.

²⁹ DIALLO S. (2006) « *Dynamiques frontalières et développement local urbain dans le contexte de la décentralisation : Le cas de la commune de Rosso Sénégal* ». Mémoire de DEA Aménagement, Environnement et Développement, Option: Espaces et sociétés urbaines, Université Gaston Berger, UFR sciences et Lettre, Formation Doctorale de Géographie. [En ligne sur www.Memoireonline.com].

Ce développement recherché fait intervenir de nouveaux modèles de contrôle dont celui de contrôle citoyen de l'action publique qui, bien qu'étant opportun (I) a une portée limitée (II).

1. Le contrôle citoyen de l'action publique : un contrôle d'opportunité

Le contrôle citoyen de l'action publique renvoie aux initiatives prises par la société civile et les citoyens de façon générale pour participer, suivre et contrôler l'action des gouvernements centraux et des collectivités locales et susciter ainsi, chez ces derniers, un réflexe plus poussé de rendre compte. Il est toute action de la part des citoyens ou des organisations de la société civile qui vise à contrôler l'action publique ou à obliger les détenteurs de pouvoirs (politiques, financiers et militaires) à rendre compte aux citoyens de leur gestion. C'est un contrôle à la recherche d'un mode opératoire (A) et d'une base légale (B).

A. Un contrôle à la recherche d'un mode opératoire

Le contrôle citoyen de l'action publique est toute initiative du citoyen ou d'une organisation de la société civile (1) visant à demander des comptes (2) aux décideurs dans un secteur donné.

1. Une initiative citoyenne

Le contrôle citoyen de l'action publique (CCAP) est un processus au cours duquel les citoyens ou Organisations de la Société Civile (OSC) mènent des actions visant à obliger les gouvernants à respecter les lois de la République, à tenir compte de leur droit à participer à l'élaboration des politiques de développement, à les suivre et à les évaluer tout en exigeant desdits gouvernants le devoir de rendre comptes aux citoyens. Le CCAP est une forme particulière d'engagement civique en étroit lien avec les diverses notions de citoyenneté, qui évoluent en mettant l'accent sur les droits, les rôles et les responsabilités des citoyens. Le CCAP est un contrat social entre les élus et leurs administrés, un partenariat qui doit reposer sur la confiance mutuelle des parties prenantes au processus pour être gagnant-gagnant. Il n'est pas une inquisition. C'est pourquoi il est nécessaire que le contexte institutionnel global soit favorable à une expression concrète des principes qui sous-tendent la participation des citoyens. Au Bénin, la consolidation de la démocratie et la mise en œuvre effective de la décentralisation offrent des opportunités à la participation citoyenne et par conséquent à l'exercice du CCAP³⁰. Ainsi, les organisations de la société civile sont les structures qui ont développé ce nouveau modèle de contrôle de l'action citoyenne.

³⁰ Voir Social Watch Bénin, Support de renforcement de capacités des comités locaux d'arrondissement sur le CCAP, juillet 2011, p.8

Le Réseau «*Social Watch*» se trouve à l'avant-garde desdites organisations. Point focal de «*social watch international (SW)*» créé après le sommet mondial sur le développement social tenu à Copenhague au Danemark, il est mis en place en mars 2005 par plus d'une centaine d'organisations de la société civile béninoise pour promouvoir la participation à l'élaboration ainsi que le suivi-évaluation des politiques de développement social définies tant au plan national et international que sur le plan local ; lesquelles politiques entrent dans le cadre des objectifs du millénaire pour le développement auxquels le Bénin a souscrit, puis des stratégies de réduction de la pauvreté (SRP)³¹.

Social Watch Bénin a pour but, la promotion du contrôle citoyen de l'action publique en Afrique francophone dont il a reçu mandat à l'assemblée générale de Social Watch International tenue en 2006 à Sofia en Bulgarie. Elle a installé des antennes locales dans la presque totalité des communes du Bénin. D'autres organisations comme ALCRER, WANEP Bénin, OSIWA se sont jointes à elle dans cette initiative de contrôle. ALCRER et Social Watch, avec l'appui financier de l'Ambassade Royale des Pays-Bas, ont décidé d'intégrer dans un même creuset leurs mécanismes et leurs organisations de base pour doter les citoyens d'une conscience politique et d'une meilleure compréhension de leurs droits et des responsabilités de leurs représentants à travers le projet «*Participation*».

³¹ Ibid, p. 4

C'est un projet qui a pour objectif général de contribuer au renforcement d'une culture d'implication des citoyens dans l'élaboration, la mise en œuvre et le suivi des politiques publiques qui prennent en compte les besoins des plus pauvres et l'équité genre au niveau local³². C'est un projet qui couvre 49 communes³³ du Bénin et porte sur les secteurs suivants : l'éducation, la santé, l'eau et l'assainissement, la sécurité alimentaire, les infrastructures routières et marchandes. Dans chacun des secteurs dans les communes concernées, les organisations de la société civile mettent l'accent sur le contrôle de l'action publique (2) en amont et en aval.

2. Une initiative de contrôle

Le CCAP vise la promotion de la bonne gouvernance, l'accroissement de l'efficacité des programmes de développement, le renforcement des moyens d'actions des groupes vulnérables. Pour parvenir à la bonne gouvernance des affaires publiques pour une efficacité du développement local, un certain nombre d'outils méthodologiques ont été développés.

³² Voir ONG ALCRER et Social Watch Bénin, Particp, Programme de Participation Citoyenne aux Politiques Publiques Locales au Bénin. Janvier 2013, p. 5

³³ Abomey-Calavi, Allada, Kpomassè, Ouidah, Sô-Ava, Toffo, Tori, Zê, Bantè, Dassa-Zoumè, Glazoué, Ouessè, Savalou, Savè, Aplahoué, Djakotomey, Dogbo, Klouékanmè, Lalo, Toviklin, Athiémé, Bopa, Comè, Grand-Popo, Houéyogbé, Lokossa, Adjara, Adjohoun, Aguégoués, Akpro-Missérété, Avran-kou, Bonou, Dangbo, Porto-Novo, Sèmè-Podji, Adja-Ouèrè, Ifangni, Kétou, Pobè, Sakété, Abomey, Agbangnizoun, Bohicon, Covè, Djidja, Ouinhi, Zagnanado, Za-Kpota et Zogbodomè

Il s'agit de la reddition de compte qui donne l'opportunité aux autorités de rendre compte de leur gestion aux citoyens; l'évaluation citoyenne qui permet d'apprécier par des annotations le niveau de satisfaction des populations par rapport aux services publics qui leur sont rendus; la budgétisation participative qui permet aux citoyens de mieux se faire entendre dans l'élaboration des budgets et la gestion des ressources et services publics ;le tableau de bord communautaire qui permet de suivre le niveau des résultats des politiques, projets et programmes publics de développement; les audits sociaux qui permettent aux populations d'évaluer sur le terrain l'utilisation réelles des ressources publiques et le respect des cahiers de charges ; l'évaluation des résultats qui permet de déterminer dans quelle mesure un projet a réalisé les changements ou les résultats prévus et la surveillance de la passation des marchés qui consiste à vérifier le respect des «Principes obligatoires» d'attribution des marchés publics³⁴.

L'utilisation de ces outils suit une procédure déterminée. Elle se résume à la détermination d'un point d'entrée pour mieux identifier le niveau où se manifeste le problème déclencheur du contrôle, l'obtention de l'information à utiliser en vue de tenir responsables les décideurs, l'analyse de l'information pour mieux comprendre et situer les responsabilités dans l'optique d'engager le dialogue, la diffusion de l'information pour une prise en considération dans les prises de décision par les décideurs, la mobilisation des énergies pour une meilleure connaissance

³⁴ Voir Social Watch Bénin, o.p. cit, p. 6

des droits et devoirs des citoyens et un établissement de partenariats avec les médias et les décideurs autour de leurs intérêts, la négociation du changement pour une prise en compte des besoins et des attentes des populations à la base³⁵. Mais, les outils de contrôle développés dans le cadre du contrôle citoyen de l'action publique ne seront efficaces que lorsqu'ils sont soutenus par une base légale (B). Des questions se posent alors sur l'existence de celle-ci.

B . Un contrôle à la recherche d'une base légale

Le contrôle citoyen de l'action publique, à défaut d'avoir été institué dans le droit positif au Bénin, s'est basé sur une assise légale d'emprunt aux plans universel et régional d'une part (1) et au plan national d'autre part (2).

1. Aux plans universel et régional

Au plan universel, la participation citoyenne se fonde sur le droit supranational de la participation. Il s'agit de l'article 21 de la déclaration universelle des droits de l'homme selon lequel *« toute personne a le droit de prendre part à la direction des affaires publiques de son pays soit directement, soit par l'intermédiaire de représentants librement choisis »*³⁶. Le pacte international relatif aux droits civils et politiques abonde dans le même sens en son article 25 qui dispose *« tout citoyen a le droit et la possibilité... de voter et d'être élu, au cours d'élections périodiques et honnêtes »*³⁷.

Au plan régional, c'est la charte africaine des droits de l'homme et des peuples du 18 juin 1981 et ratifiée par le Bénin le 20 janvier 1986 qui promeut la participation citoyenne. Aux termes de l'article 9, *« toute personne a droit à l'information. Toute personne a le droit d'exprimer et de diffuser ses opinions dans le cadre des lois et règlements³⁸ »*. L'article 13 de la même charte est plus explicite en la matière *« tous les citoyens ont le droit de participer librement à la direction des affaires publiques de leur pays, soit directement, soit par l'intermédiaire de représentants librement choisis, ce, conformément aux règles édictées par la loi. Tous les citoyens ont également le droit d'accéder aux fonctions publiques de leur pays. Toute personne a le droit d'user des biens et services publics dans la stricte égalité de tous devant la loi³⁹ »*. Le droit à la participation citoyenne se décompose en la possibilité de se faire élire mais aussi d'être électeur. L'élection donne la légitimité de gérer les affaires publiques et de rendre compte.

C'est pourquoi la durée du mandat est limitée pour que cette légitimité soit renouvelée ou non. Or, les électeurs ne peuvent pas attendre que la durée du mandat soit échuë pour s'informer de sa gestion.

D'où la nécessité pour eux de s'informer à tout moment de la

³⁵ Ibid, p. 9 et suivants

³⁶ Ibid

³⁷ Ibid

³⁸ Fondation Friedrich Naumann (1997), Constitutions et textes constitutionnels de la République du Bénin depuis les origines dahoméennes, Cotonou, Cérédec-Afrique, p. 285

³⁹ Ibid, p.287

gestion qui est faite des ressources publiques. Ce droit à l'information suppose l'accès aux documents de gestion, aux actions publiques en vue d'assurer le contrôle. Il s'agit donc d'un droit qui découle de la participation à la gestion de la chose publique. Donc c'est une légalité d'emprunt aux autres droits sans qu'elle soit affirmée de manière spécifique dans les conventions et textes internationaux ci-dessus.

La charte africaine de la démocratie, des élections et de la gouvernance adoptée en 2007, ratifiée par le Bénin et entrée en vigueur le 5 février 2012 a marqué un progrès en la matière. Les articles 8 et 12 promeuvent la participation des citoyens, l'obligation de rendre compte de l'administration et l'épanouissement des organisations de la société civile. Il reste l'internalisation de ces dispositions de la charte pour instituer formellement le contrôle citoyen de l'action publique. Mais, la légalité d'emprunt aux plans universel et régional est-elle de même au plan national ? (2)

Au plan national

La décentralisation au Bénin tire sa légalité des articles 150 et 151 de la constitution du 11 décembre 1990 qui crée les collectivités territoriales⁴⁰. Le champ d'exercice du contrôle citoyen de l'action publique en relation avec la décentralisation reste la commune à travers l'administration communale, les services déconcentrés et tout autre service organisé. Ce niveau local matérialisé par la commune est régi par

les lois de décentralisation qui énoncent clairement les droits à l'information du citoyen, qui est le socle du contrôle citoyen de l'action publique. Le cadre institutionnel de la décentralisation dispose de plusieurs textes qui instituent la reddition de compte. L'article 33 de la loi N°98-007 du 15 janvier 1999 portant régime financier des communes en République du Bénin dispose *«Une fois votés par le conseil communal et approuvés par l'autorité de tutelle, les budgets de la commune restent déposés à la mairie où ils sont tenus à la disposition du public⁴¹»*. L'article 44 oblige le maire à communiquer trimestriellement sa comptabilité des dépenses engagées à l'autorité de tutelle⁴². L'article 53 dispose: *«(...) Le compte administratif approuvé par l'autorité de tutelle reste déposé à la mairie où il est à la disposition du public⁴³»* et l'article 54 : *«Le compte de gestion et ses annexes et l'arrêté rendu par la Chambre des Comptes font l'objet d'une large diffusion⁴⁴»*. L'article 17 de la loi n° 97-028 du 15 janvier 1999 portant organisation de l'administration territoriale de la République du Bénin, intègre l'union départementale des producteurs, la chambre consulaire départementale et la fédération départementale des associations des parents d'élèves au conseil départemental de concertation et de coordination.

Quelques dispositions de la loi n°97 029 du 15 janvier 1999 por-

⁴⁰ Ibid, p. 277

⁴¹ Mission de décentralisation (2002), recueil des lois sur la décentralisation, p. 120

⁴² Ibid, p. 122

⁴³ Ibid, p. 123

⁴⁴ Ibid, p. 124

tant organisation des communes en République du Bénin fondent le contrôle citoyen de l'action publique. Il s'agit de l'Article 2 selon lequel : *«La commune constitue le cadre institutionnel pour l'exercice de la démocratie à la base. Elle est l'expression de la décentralisation et le lieu privilégié de la participation des citoyens à la gestion des affaires publiques locales»*⁴⁵. L'information du public est destinée à faciliter et à améliorer les relations des citoyens avec la commune. La création d'un service de l'information et de la communication au sein de la commune est un excellent moyen pour véhiculer les messages de la mairie vers les populations. Aux termes de l'Article 30 : *« les séances du conseil communal sont publiques...»*⁴⁶. Mais, il est à noter que le cadre destiné aux dites séances dans la plupart des communes, n'offre pas la possibilité d'un bon suivi des débats. L'aménagement d'un cadre comme à l'Assemblée Nationale du Bénin où il existe une salle avec baie vitrée et sonorisée peut faciliter la jouissance de ce droit. L'article 33 de la même loi dispose: *«Le procès verbal et / ou compte rendu de chaque séance du conseil communal et un relevé des décisions signé du maire et du secrétaire de séance est affiché à la mairie à l'endroit destiné à l'information du public dans les huit (08) jours qui suivent la séance. Un relevé des absences lors des délibérations et autres travaux du conseil est affiché dans les mêmes formes»*⁴⁷. Quant à l'article 34, *«toute personne a le droit de consulter sur place le procès verbal des délibérations du conseil communal, les divers actes communaux et d'en prendre copie à ses frais»*⁴⁸.

⁴⁵ Ibid, p. 17

⁴⁶ Ibid, p. 22

⁴⁷ Ibid, p. 23

On note dans ces droits, l'absence du droit au référendum local. Ce droit peut permettre une meilleure participation des citoyens à la gestion de la chose publique en leur offrant la possibilité de se prononcer directement sur des sujets touchant leur quotidien.

L'article 64 du décret n° 2001-414 du 15 octobre 2001 fixant le cadre général du règlement intérieur du conseil communal institue la possibilité pour les populations de la commune d'adresser, directement ou par le biais de leurs organisations, des pétitions au conseil communal et l'article 66, le devoir pour le conseil communal de notifier aux pétitionnaires et de publier la décision prise par le conseil communal suite à l'examen du rapport visé à l'article précédent⁴⁹. Ces différentes dispositions législatives et réglementaires servent de rampe au contrôle citoyen de l'action publique sans spécifiquement l'avoir institué. Ainsi, ce sont des droits reconnus aux citoyens. Pour les exercer, il est nécessaire qu'ils en aient connaissance. La connaissance de ces droits ne suffit pas aussi s'ils n'ont pas les moyens de les exercer. D'où l'importance des organisations de la société civile pour leur formation afin de les préparer à mieux exercer leurs droits. Aussi, l'individu dispose de moyens de pression limités face aux gouvernants.

Les organisations de la société civile, mieux outillées en res-

⁴⁸ Ibid, p. 23

⁴⁹ Ministère de la décentralisation, de la gouvernance locale, de l'administration et de l'aménagement du territoire (2005), décrets d'application des lois de décentralisation, nouvelle édition revue et augmentée, p. 69

sources humaines, financières et matérielles, disposent de moyens de pression capables de faire fléchir les gouvernants.

Mais, que le contrôle citoyen de l'action publique soit fait par les citoyens individuellement ou par l'intermédiaire d'une organisation de la société civile, il reste d'une portée limitée dans l'atteinte de ses objectifs (II).

II. Le contrôle citoyen de l'action publique : un contrôle à portée limitée

En ayant pour objectif la reddition de compte, le contrôle citoyen de l'action publique concurrence les organes de contrôle de l'Etat (A) et présente par sa sanction morale, une portée limitée dans l'engagement de la responsabilité des élus locaux (B).

A. Un contrôle concurrentiel

En instituant un contrôle de l'action publique, les organisations de la société civile concurrencent les organes de contrôle interne (1) et externe (2). Une telle concurrence apparaît dans leur finalité et dans leur mission.

1. La concurrence avec les organes de contrôle interne

Au nombre des organes de contrôle interne, il y a les Inspections Générales des Ministères (IGM), l'Inspection Générale des Services et Emplois Publics (IGESEP), l'Inspection Générale des Finances (IGF) et l'Inspection Générale d'Etat (IGE)⁵⁰. Les IGM sont de création récente. Précédemment appelées Directions de l'Inspection et de la Vérification Interne (DIVI) puis Directions de l'Inspection des Ministères, elles existent dans tous les Ministères dont celui de la décentralisation et de la gouvernance locale qui est le ministère de tutelle des communes. Elles ont principalement pour mission d'assister les ministres dans le contrôle et l'évaluation des activités et du fonctionnement des structures centrales et décentralisées y compris les entreprises publiques relevant des Ministères. Leurs actions dans la lutte pour la bonne gouvernance dans l'administration restent mitigées. Les relations parfois amicales entre responsables relevant des différentes structures d'un même ministère, l'insuffisance de moyens humains, matériels et financiers limitant les actions desdites structures en sont quelques causes. Pour remédier à cette situation, depuis 2009, leurs dirigeants sont nommés par l'Inspection Générale d'Etat devant laquelle elles sont responsables. Elles disposent d'un budget d'au moins 10 millions de FCFA⁵¹.

Quant à l'Inspection générale des services et emplois publics

⁵⁰ Il a changé de dénomination pour devenir « Vérificateur Général » dans le but d'une plus grande efficacité

⁵¹ Voir KITTI H. Nathaniël (2009) « la société civile face aux défis de la bonne gouvernance au Bénin », mémoire de DESS en gouvernance et démocratie, université d'Abomey- Calavi, Chaire unesco des droits de la Personne et de la Démocratie, p. 37

(IGESEP)⁵², elle est chargée, sous l'autorité du Ministre en charge du travail, de suivre et de contrôler l'état d'exécution des activités de la réforme administrative et les contraintes y relatives, le fonctionnement des structures chargées de la gestion des personnels d'Etat. Elle est la direction des ressources humaines des directions des ressources humaines. Son bilan n'est pas aussi reluisant. L'administration reste marquée par l'absentéisme, les retards au service, le rançonnement des usagers et la corruption. L'absence de mesures incitatives à l'intégrité et à l'assiduité au service ne favorise pas la visibilité des réformes initiées.

En ce qui concerne l'inspection générale des finances, elle assiste le Ministre des Finances dans l'exercice de sa mission de contrôle permanent des finances de l'Etat, des collectivités secondaires, des établissements publics, des autres organes publics et semi-publics ainsi que des organismes de toutes natures recevant une aide financière ou matérielle des collectivités publiques ou concessionnaires d'un service public. Une coordination existe entre elle et l'IGESEP⁵³.

Parmi les organes de contrôle, l'Inspection générale d'Etat joue

⁵² Décret n° 96-608 du 27 décembre 1996 portant création, organisation et fonctionnement de l'inspection générale des services et emplois publics, in KITTI H. Nathaniël (2009), op. cit. p. 38

⁵³ KITTI H. Nathaniël (2009), op. cit. p. 38

un rôle important. Elle a pour mission de contrôler et d'inspecter le fonctionnement normal et régulier de l'ensemble des services, sociétés, offices et organismes publics et autres structures et personnes morales bénéficiant de concours financiers publics⁵⁴. Elle adresse au Président de la République, une note de synthèse des missions réalisées et un rapport annuel des missions effectuées. Ces derniers sont publiés après approbation par le Président de la République⁵⁵. Ce rapport entre l'IGE et le Président de la République pourrait être considéré comme une relation qui peut affaiblir la portée de ses rapports.

Les imperfections des organes de contrôle interne peuvent justifier l'émergence du contrôle citoyen qui place directement ce dernier au cœur de l'action. Mais, une action de la société civile pour exiger la réforme des organes de contrôle et le renforcement des capacités de ses membres permettrait d'espérer la transparence dans la gestion au niveau local. En dehors des organes de contrôle interne, les organes de contrôle externes (2) sont aussi concurrencés par le contrôle citoyen de l'action publique.

2. La concurrence avec les organes de contrôle externe

⁵⁴ Décret n° 2006-319 du 12 juillet 2006 portant création, attributions, organisation et fonctionnement de l'Inspection Générale d'Etat

⁵⁵ Ibid, arts 29 et 30

Les organes de contrôle externe comprennent la chambre des comptes de la Cour Suprême, la Haute Cour de Justice et le Parlement. La chambre des comptes⁵⁶ a été créée en 1961 et est chargée de la juridiction financière. Elle exerce un pouvoir juridictionnel sur les comptables des deniers publics et un pouvoir de contrôle administratif sur les collectivités publiques, les sociétés d'Etat ou d'économie mixte, les organismes de sécurité sociale et les organismes subventionnés. La chambre des comptes peut par ailleurs être chargée de toutes enquêtes et études se rapportant à l'utilisation des crédits et à l'emploi des deniers publics. La chambre des comptes peut adresser aux autorités compétentes diverses communications, à savoir les référés aux Ministres, les notes du président de la chambre aux autorités en fonction dans les ministères. Pour son efficacité, la chambre des comptes doit être érigée en cour des comptes conformément aux directives de l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine (UEMOA)⁵⁷. Mais, cette réforme n'est possible que par la révision de la constitution qui reste très incertaine au Bénin⁵⁸.

Une valorisation de sa mission dans les attributs d'une véritable

⁵⁶ Loi n° 2004-07 du 23 octobre 2007 portant composition, organisation, fonctionnement et attributions de la Cour Suprême in DJOGBENOU J. (2012), Code de procédure civile, commerciale, sociale, administrative et des comptes. Commenté et annoté, CREDIJ, 1ère édition, p. 447

⁵⁷ Directive n° 02/2000/CM/UEMOA du 29 juin 2000, n° 5/97 de l'UEMOA du 16/2/97 relative aux lois de finances

⁵⁸ Voir sur la révision de la Constitution, AIVO F.J. (2010), Constitution de la République du Bénin. La constitution de tous les records en Afrique, maison d'édition inconnue ; SALAMI I. (2010) « le pouvoir constituant dérivé à l'épreuve de la justice constitutionnelle », revue togolaise de sciences juridiques n° zéro, p. 44.

cour des comptes reste la seule issue dans laquelle les organisations de la société civile doivent s'engouffrer.

La haute cour de justice est aussi une juridiction spéciale créée par la Constitution du 11 décembre 1990 pour juger le président de la République et les membres du gouvernement en raison des faits qualifiés de haute trahison, d'outrage à l'assemblée nationale, d'atteinte à l'honneur et à la probité, d'infractions commises dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de leurs fonctions. Elle est en outre compétente pour juger leurs complices en cas de complot contre la sûreté de l'Etat⁵⁹. Elle est donc une institution qui participe à la bonne gouvernance administrative, politique, économique et financière. Son évocation est dissuasive même si depuis son installation, elle n'a encore jugé personne malgré les nombreux dossiers dont elle est saisie⁶⁰. La complexité de la procédure devant elle n'est pas de nature à favoriser son fonctionnement⁶¹. Une révision de la constitution pour alléger cette procédure recevrait un écho favorable au sein de l'opinion publique. En dehors de la Haute cour de justice, le parlement joue aussi un rôle non négligeable pour la bonne gouvernance.

Elle exerce le pouvoir législatif et contrôle l'action gouvernemen-

⁵⁹ Article 136 de la Constitution du 11 décembre 1990 et 2 de la loi organique n° 93-013 du 10 août 1993 sur la haute cour de justice

⁶⁰ Dossiers Adihou, CEN/SAD, Assemblée Nationale etc

⁶¹ L'autorisation de poursuite et de mise en accusation relève de la compétence des députés dont certains (6) sont encore membres de l'institution. Voir article 137 de la Constitution du 11 décembre 1990

tale⁶². Elle dispose des moyens d'information et de contrôle suivants : l'interpellation, la question écrite, la question orale avec ou sans débat non suivie de vote, la commission parlementaire d'enquête. C'est ainsi que dans le cadre de la bonne gouvernance locale, une commission d'enquête a été mise en place pour s'informer sur la gestion des fonds d'appui au développement des communes (FADEC). Les enquêtes du parlement peuvent déboucher sur le vote d'une autorisation de poursuite devant la haute cour de justice comme ce fut le cas dans le dossier «*Liste Electorale Permanente Informatisée (LEPI)*» en 2005⁶³. Le contrôle citoyen de l'action publique ne dispose pas de force contraignante des commissions parlementaires d'enquête et des juridictions comme la chambre des comptes et la haute cour de justice. Il a cependant l'avantage d'être un contrôle permanent et de veille citoyenne qui peut déclencher le contrôle des organes de l'Etat qui d'habitude restent cyclique. Mais, l'on s'interroge sur sa véritable finalité (B).

B. Un contrôle à finalité relative

Si le contrôle citoyen de l'action publique concurrence les organes de contrôle interne et externe chargés légalement de contrôler l'action publique, l'on se demande quelle en est la finalité.

Cette dernière dépend de la bonne collaboration des élus locaux

⁶² Article 79 al 2 de la constitution du 11 décembre 1990

⁶³ Dans ce dossier, le Ministre Chargé des Relations avec les Institutions est poursuivi pour diverses infractions commises dans l'utilisation des fonds réservés à la réalisation de la Liste Electorale Permanente Informatisée en 2005

(1) et peut déboucher sur une sanction morale (2)

1. La dépendance de la collaboration des élus locaux

Pour être efficace, les structures qui travaillent à promouvoir le CCAP doivent disposer des procédures et mécanismes internes qui leur permettent d'avoir une influence réelle sur les décisions prises. Il s'agit pour la structure d'être en mesure de renforcer les capacités des citoyens à participer, négocier et contrôler la gestion de la chose publique ; obliger les décideurs à rendre compte de leur gestion des affaires dont ils sont mandataires ; améliorer la performance des programmes grâce à une meilleure identification des besoins et priorités ainsi qu'une bonne allocation et une utilisation rationnelle des ressources. Une bonne gouvernance des affaires à l'intérieur même de la structure à travers la transparence dans la gestion, le respect scrupuleux des textes lui donnent une crédibilité certaine et lui assure une bonne base de mobilisation des citoyens pour influencer les décisions.

Mais, cette bonne gouvernance au sein des organisations de la société civile ne les légitime pas aux yeux des élus locaux. La longue tradition d'administration de commandement de 1960 à 2002, cause la mauvaise appropriation des principes démocratiques par les autorités et les populations. L'analphabétisme de la majorité des citoyens à la base pose le problème d'interlocuteur valable. L'inexistence d'une base juridique claire soumet le CCAP à la volonté de collaboration des élus locaux.

Ceux-ci, imbus de leur légitimité électorale dérobe facilement au

CCAP. Aussi, assimilent-ils l'action de la société civile à l'oriflamme de l'opposition au conseil communal ou municipal. Ce qui provoque des tensions entre autorités et populations. L'inexistence d'une société civile véritablement indépendante des pouvoirs publics et des partenaires techniques et financiers dans la conduite de ses actions la délégite aux yeux des populations et des élus locaux. Or les derniers événements de poursuite de maires⁶⁴ devant les juridictions nationales pour des actes présumés de mauvaise gestion réhabilitent le CCAP comme outil nécessaire à la bonne gouvernance locale. Une appropriation de l'outil par le gouvernement et son appui permettront son acceptation au plan local. Ce qui aura pour conséquence d'éviter la dispersion des ressources transférées et d'espérer leur bonne gestion.

Toutefois, le contrôle citoyen de l'action publique apparaît comme un outil de sanctions morale et politique quand il débouche sur les constats de mauvaise gouvernance locale (2)

2. Un contrôle à sanctions morale et politique

Le contrôle citoyen de l'action publique vise l'efficacité du développement, le renforcement des moyens d'action des populations, la responsabilité sociale pour la Gouvernance locale, l'efficacité croissante des actions de développement à travers: une meilleure prestation des services publics et une conception plus éclairée des politiques, une meilleure circulation des informations en vue de mieux entendre la voix des

⁶⁴ Adja-Ouèrè, Adjohoun, Sèmè-Podji etc

citoyens, d'encourager le dialogue et la consultation, en créant des incitations pour améliorer les rendements, une prise de décisions plus transparente, plus participative et plus favorable à la majorité ; l'implication, la participation et le soutien des citoyens à travers : l'instauration d'un dialogue permanent entre décideurs et citoyens favorisant l'engagement civique et la participation citoyenne, l'appréciation des problèmes de développement à résoudre, la contribution et le soutien aux décideurs, l'acquiescement du citoyen de ses devoirs vis-à-vis de l'administration publique. Il s'agit donc d'un système de contrôle qui responsabilise le citoyen et l'incite à accomplir ses devoirs vis-à-vis de la collectivité. Toute chose à laquelle s'emploient les services de la mairie.

Le CCAP apparaît alors comme un outil complémentaire à l'action du maire et peut, au cas où il existerait une collaboration franche entre lui et les organisations de la société civile, contribuer à la visibilité de sa mission. Ainsi, le maire peut capitaliser les acquis du CCAP au plan politique pour un renouvellement de son mandat ou une promotion politique. Toutefois, un refus de collaboration peut apparaître comme un aveu de mauvaise gouvernance locale. Au cas où ce refus est ébruité, il peut susciter l'intervention des organes de contrôle interne et externe de l'Etat. Dans ce cas le CCAP aboutirait à une sanction morale du maire devant le conseil communal ou municipal. Cette sanction morale peut déboucher sur celle politique (destitution) voire une poursuite devant les juridictions nationales au cas où des actes de mauvaise gestion seraient constatés dans le contrôle effectué par les organes de l'Etat.

Au-delà du maire, les conseillers de son groupe politique (parti

ou coalition de partis) peuvent subir les effets collatéraux aux élections voire leur légitimité s'effriter aux yeux des populations. D'où la nécessité pour l'exécutif local de collaborer avec les organisations de la société civile dans leur activité de contrôle citoyen de l'action publique.

Conclusion

Le contrôle citoyen de l'action publique est un nouveau modèle de contrôle qui vient répondre à la soif de transparence dans la gestion de la chose publique. Tout en concurrençant les organes de contrôle institués par l'Etat, le CCAP reste un outil de veille citoyenne qui peut déclencher les premiers. Toutefois, son succès dépend de la bonne collaboration des dirigeants à la base, de la qualité et de la compétence des organisations de la société civile ainsi que du financement des partenaires techniques et financiers. Le gouvernement, dans le cadre de la relecture des lois sur la décentralisation doit l'instituer formellement dans le mécanisme de décision au niveau local. Ce nouveau modèle de contrôle confirme la tendance d'ONGéisation du développement. Cette tendance est la conséquence de l'importance de plus en plus croissante des organisations de la société civile dans le processus démocratique au Bénin. Elles transcendent les clivages des opérateurs politiques et trouvent leur légitimité dans les divers soutiens apportés aux populations à la base. Elles occupent les secteurs d'activités délaissés par l'Etat (le gouvernement) et leurs actions vont là où l'Etat est absent ou faiblement présent.

Elles se substituent aux partis politiques qui ont pour rôle l'ani-

mation de la vie politique et leur franc-parler les positionne en interlocuteurs valables entre les populations et les gouvernants. Leurs financements émanent des nations dont elles portent les valeurs. Comme les missionnaires des deux siècles derniers, elles viennent faire «*le bien*» et doivent convaincre les politiques et citoyens du Nord qui surviennent à leurs besoins financiers. Elles passent des accords avec les appareils administratifs après avoir elles-mêmes défini leurs zones d'intervention, leurs projets et leurs partenaires locaux. Le 21^e siècle et l'avenir des nations africaines doivent se jouer avec elles⁶⁵. Ce qui ne fut pas le cas à l'accession des Etats africains à l'indépendance. Fruit de la culture démocratique, elles profitent de la perte de confiance entre les populations et les partis politiques pour légitimer leurs actions à la base.

⁶⁵ Voir Courade G. (2013), op. cit. P. 222

Bibliographie

- Aivo F.J. (2010), *Constitution de la République du Bénin. La constitution de tous les records en Afrique*, maison d'édition inconnue ;
- Courade G. (2013), *les Afriques aux défis du XIXe siècle*, Paris, France, Belin ;
- Dabire B. et Bicombe Logo P. (1996), *Développement local et gestion des ressources naturelles en Afrique Subsaharienne*, Douala, IRD-AC ;
- Débbasch C. et Bourdon J. (2001), *lexique de politique*, Paris, Dalloz, 7^e édition ;
- Décret n° 96-608 du 27 décembre 1996 portant création, organisation et fonctionnement de l'inspection générale des services et emplois publics ;
- Décret n° 2006-319 du 12 juillet 2006 portant création, attributions, organisation et fonctionnement de l'Inspection Générale d'Etat ;
- Diallo S. (2006) « Dynamiques frontalières et développement local urbain dans le contexte de la décentralisation : Le cas de la commune de Rosso Sénégal ». Mémoire de DEA Aménagement, Environnement et Développement, Option: Espaces et sociétés urbaines, Université Gaston Berger, UFR sciences et Lettre, Formation Doctorale de Géographie ;
- Directives n° 02/2000/CM/UEMOA du 29 juin 2000 et n° 5/97 de l'UEMOA du 16/2/97 relative aux lois de finances ;
- Djogbénou J. (2012), *Code de procédure civile, commerciale, sociale, administrative et des comptes. Commenté et annoté*, CREDIJ, 1^{ère} édition ;
- Doucin M. (2009), *Les ONG, acteurs fondamentaux et méconnus des relations internationales*, cours de Master de Droit International et Européen en Droits Fondamentaux, Module 17, Société civile et Droits de l'Homme, Université de Nantes ;
- Duverger M., (1975), *Institutions politiques et droit constitutionnel*, Paris, PUF, 14^e éd ;
- Fondation Friedrich Naumann (1997), *Constitutions et textes constitutionnels de la République du Bénin depuis les origines dahoméennes*, Cotonou, Cérédec-Afrique ;
- Frydman B. (2004), *la société civile et ses droits*, Bruxelles, Bruylant, penser le droit ;
- Guillien R. et Vincent J. (2003), *lexique des termes juridiques*, Paris, Dalloz, 14^{ème} éd ;
- Haubert M. (2000), *les sociétés civiles face au marché, le changement social dans le monde post-colonial*, Paris, Karthala ;
- Haut conseil de la coopération internationale (2001), *les non-dits de la bonne gouvernance. Pour un débat politique sur la pauvreté et la bonne gouvernance*, Paris, France, Karthala ;
- Hassane (1999) cité par Djihoun M-K-H. (2007), « Développement local participatif dans un contexte de décentralisation : bilan de l'expérience SNVBénin dans le cadre de l'appui au renforcement de capacité des communes de Cobyly et de Boukoubé dans l'Atacora-Ouest », DESS Développement et gestion de projet, Institut Universitaire

du Bénin ;

Houée P. (1992), *La décentralisation : territoires ruraux et développement*, édition syros, tome 12 ;

Kitti H. N. (2009) « la société civile face aux défis de la bonne gouvernance au Bénin », mémoire de DESS en gouvernance et démocratie, université d'Abomey- Calavi, Chaire unesco des droits de la Personne et de la Démocratie ;

Le petit larousse illustré, Paris, France, Larousse, 2014 ;

Loi n° 90-32 du 11 décembre 1990 portant Constitution en République du Bénin ;

Loi organique n° 93-013 du 10 août 1993 sur la haute cour de justice ;

Ministère Chargé des Relations avec les Institutions, *rapport général du séminaire sur le recentrage du concept de société civile dans le contexte béninois*, Cotonou, 18 au 20 septembre 2007 ;

Mengin J. (1989), *Guide du développement local*, Paris, l'harmattan ;

Mercoiret M. R. (1994), *L'appui aux producteurs ruraux*, Ministère de la coopération, Paris, Karthala ;

Ministère de la décentralisation, de la gouvernance locale, de l'administration et de l'aménagement du territoire (2005), *décrets d'application des lois de décentralisation*, nouvelle édition revue et augmentée ;

Mission de décentralisation (2002), *recueil des lois sur la décentralisation* ;

Neya. S., (2008), « Migration, multi-résidence et développement local », Mémoire de Master de recherche en aménagement du territoire, Université de Ouagadougou ;

Okoundé F.M., Agbidinokoun P. (1999), *Etude sur l'état des lieux des relations entre l'Etat et la société civile, ONG et associations de développement*, Cotonou ;

ONG ALCRER et Social Watch Bénin, *Particip, Programme de Participation Citoyenne aux Politiques Publiques Locales au Bénin*. Janvier 2013 ;

Salami I. (2010) « le pouvoir constituant dérivé à l'épreuve de la justice constitutionnelle », revue togolaise de sciences juridiques n° zéro ;

Social Watch Bénin, *Support de renforcement de capacités des comités locaux d'arrondissement sur le CCAP*, juillet 2011 ;

Sohouénou M.E. (2009), « contribution à l'élaboration d'une échelle de la décentralisation territoriale en Afrique noire francophone » in *Revue Béninoise des sciences juridiques et administratives*, n° 22 ;

Villiers de M. et Le Divellec A. (2009), *Dictionnaire de droit constitutionnel*, Paris, France, Sirey, 7^e édition ;

<http://www.openlibrary.org>; [www. Memoireonline.com](http://www.Memoireonline.com)].

FIGE
SYNERGIE
POUR UNE BONNE
GOUVERNANCE



connectez-vous



www.figea.dj



GOUVERNANCE, AUDIT & MANAGEMENT PUBLIC



FIGE

B.P: 2603 Djibouti - Tél: 00 253 21 35 36 63 - Fax: 00 253 21 35 55 06
RÉPUBLIQUE DE DJIBOUTI

www.figea.dj