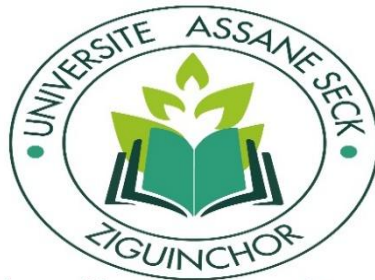


UNIVERSITE ASSANE SECK DE ZIGUINCHOR



L'excellence, ma référence

UFR DES SCIENCES JURIDIQUES ET POLITIQUES

DEPARTEMENT DE DROIT PUBLIC

**Master : Droit et administration des collectivités
territoriales**

MEMOIRE EN VUE DE L'OBTENTION DU DIPLÔME DE MASTER

LA RESPONSABILITE DES GESTIONNAIRES PUBLICS DANS LE CADRE DU BUDGET- PROGRAMME AU SENEGAL.

Présenté par : Malick BA

Sous la direction de :

Monsieur Babacar FAYE :

Docteur en Droit public, Enseignant- Chercheur,
Maitre de conférences assimilé au département de
Droit public de l'Université Assane Seck de
Ziguinchor.

Année universitaire : 2023-2024

AVERTISSEMENT

« L'Université Assane Seck de Ziguinchor (UASZ) n'entend donner aucune approbation ou improbation aux opinions émises dans le mémoire. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur ».

DEDICACE

Je dédie ce travail :

- ❖ À mes parents : Amadou BA et Teddy BA, pour tout le sentiment que j'ai pour vous ; soyez rassurés d'être, pour moi, ce pourquoi l'objectif n'a jamais changé et ne changera jamais. MERCI et longue vie à vous, Amine ! ;
- ❖ À mes frères et sœurs, pour leur amour et soutien indéfectible à chaque étape de ma vie ;
- ❖ À tous les professeurs intervenant au département de sciences juridiques plus spécifiquement ceux de droit public ;
- ❖ À mon cher encadreur, Monsieur Babacar FAYE, Docteur en Droit public, Enseignant-Chercheur au département de Droit public de l'UASZ ;
- ❖ À Monsieur Abdoulaye SECK, conseiller à la Cour des comptes du Sénégal ;
- ❖ À Maître Issa GUEYE, Greffier en chef de la Cour des comptes du Sénégal ;
- ❖ À Monsieur Souleymane MBENGUE, Inspecteur du Trésor, Receveur Percepteur municipal de Ziguinchor ;
- ❖ À Monsieur David DIATTA, greffier au tribunal de grande instance de Ziguinchor ;
- ❖ À Monsieur Omar SADIAKHOU, doctorant de droit constitutionnel et financier au Centre des Études Comparatives sur les Constitutions, les Libertés et l'Etat (CERCCLÉ) de l'université de Bordeaux ;
- ❖ À Monsieur Mamadou Lamine DIEDHIOU, doctorant en Droit public à l'UASZ ;
- ❖ À tous mes camarades de promotion de la Licence 1 au master 2 ;
- ❖ À mes amis (ies), : Adjil Sokhna NIANG, Mouhamadou THIAM, Amie WILANE, Mouhamed CISS, Woury TANDJIGORA et Arona SOW ;
- ❖ À tous ceux qui m'ont soutenu de près ou de loin pour la réalisation de ce travail.

REMERCIEMENTS

Merci, comme le dit le panégyriste de WANGRIN, est un bien modeste petit mot mais il ne sort de la bouche que sous l'effet d'un acte qui inspire la gratitude.

La réalisation de ce travail a été, à tous points de vue, une entreprise difficile. Que tous ceux qui ont contribué à le rendre possible trouvent à travers ces lignes la marque de mon estime. Une marque particulière de reconnaissance s'adresse :

- ❖ À mon encadreur, Monsieur Babacar FAYE qui a, malgré l'énormité des contraintes qui sont les siennes, bien voulu m'éclairer toutes ces années et tout au long de ce travail avec un respect et un investissement personnel admirables. L'hommage que je lui dois n'est cependant pas circonstanciel et ne saurait l'être. J'en aurai éternellement le devoir tant, rendre hommage à son maître, se révèle comme « *un moment de célébration et un moyen de proclamation, l'hommage peut être décrit comme un acte spécial de reconnaissance autant que de récompense, ici (...) à un universitaire ; de reconnaissance solennelle de l'homme pour ce qu'il a fait et pour ce qu'il est, et qui le désigne comme un exemple à suivre, un modèle qui inspire et auquel on aspire à s'identifier* » pour reprendre le Président Francis WODIE. En dehors de l'enseignement du droit, vous nous avez inculqué l'amour du travail bien fait, le sens des relations humaines. Vous avez hautement contribué à notre formation à travers une rigueur incontestée. Soyez-en remercié, cher enseignant, l'éminent financier ;
- ❖ À tout le corps professoral du département des sciences juridiques, plus particulièrement les enseignants de Droit public, qui de près ou de loin, ont tous contribué à ma digne formation de la licence 1 au master 2 ;
- ❖ À mes parents, dont l'amour inépuisable et le soutien indéfectible m'ont constamment permis d'évoluer dans les conditions les plus favorables pour mener à bien mes études.

Si j'en ai oublié, c'est simplement dû à l'imperfection humaine, mais ce n'est nullement de l'ingratitude. Tout contributeur, direct ou indirect, à la réalisation du mémoire est confondu dans les remerciements.

SIGLES ET ABREVIATIONS

AJDA : Actualité juridique du droit administratif

AN : Assemblée nationale

BAD : Banque africaine de développement

BM : Banque mondiale

CAA : Chambre des affaires administratives

CC : Cour des comptes

CDF : Chambre de discipline financière

CDBF : Cour de discipline budgétaire et financière

CE : Conseil d'Etat

CEMAC : Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale

CERACLE : Centre de recherche, d'expertise et de formation sur les institutions constitutionnelles, les administrations publiques, la gouvernance financière et la légistique en Afrique

CM : Conseil des ministres

CREI : Cour de répression de l'enrichissement illicite

DDHC : Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen

DGB : Direction générale du budget

DGD : Direction générale des douanes

DGID : Direction générale des impôts et des domaines

DGCPT : Direction générale de la comptabilité publique et du trésor

DOB : Débat d'orientation budgétaire

DPBEP : Document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle

DPPD : Document de programmation pluriannuelle des dépenses

DRFIP : Direction régionale des finances publiques

ENFA : Ecole nationale de formation agronomique

FMI : Fonds monétaire international

GAR : Gestion axée sur les résultats

GAJF : Grands arrêts de la jurisprudence financière

GFP : Gestion des finances publiques

HASSMAR : Haute Autorité chargée de la coordination de la sécurité maritime, de la sûreté maritime et de la protection de l'environnement marin

HCJ : Haute Cour de justice

INSP : Institut national du service public

Ibid : À la même source.

Idem : Par le même auteur.

In : À la / Au / Dans.

LFI : Loi de finances initiale

LGDJ : Librairie générale de droit et de jurisprudence

LOLF : Loi organique relative à la loi de finances

LRAR : Lettre recommandée avec demande d'avis de réception

LR : Loi de règlement

MFR : Ministre/tère des finances et du budget

n° : Numéro.

NGO : Niveau de gestion opérationnelle

Op. Cit. : Cité précédemment.

P. : À la page (Page unique).

Pp. : Aux pages (intervalle).

PAP : Projet annuel de performance

PJF : Pool judiciaire financier

PPBS : Planning programming budgeting system

PNO : Unités opérationnelles de premier niveau

RAFIP : Revue africaine des finances publiques

RFFIM : Responsable de la ponction financière ministérielle

RAP : Rapport annuel de performance

RCB : Rationalisation des choix budgétaires

RDP : Revue de Droit public

RPROG : Responsable de programme

RFAP : Revue française d'Administration publique

RFFP : Revue française des finances Publiques

RGCP : Règlement général sur la comptabilité publique

RPP : Responsabilité personnelle et pécuniaire

RNGO : Responsables de niveau de gestion opérationnelle

RPNO : Responsables de premier niveau opérationnel

SEM : Société d'économie mixte

SIGIF : Système intégré de gestions des finances

UEMOA : Union économique et monétaire ouest-africaine

V. : Voir.

Vol. : Volume.

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
Première partie : De nouvelles responsabilités conférées aux gestionnaires publics par le budget-programme	14
Chapitre 1 : des responsabilités accrues dévolues aux agents de l'ordre administratif.....	15
Section 1 : Des responsabilités confiées à de nouveaux acteurs de la gestion budgétaire	15
Section 2 : Des responsabilités justifiées par le paradigme des résultats désormais acté.	25
Chapitre 2 : Des responsabilités consolidées accordées aux agents de l'ordre comptable...	34
Section 1 : Des responsabilités reconnues aux comptables héritées du modèle comptable traditionnel	34
Section 2 : Des responsabilités comptables renforcées sous l'empire de la LOLF	42
Deuxième partie : De nouveaux régimes de responsabilité sans grand changement avec les régimes classiques	51
Chapitre 1 : les conditions d'engagement de la responsabilité des gestionnaires publics....	52
Section 1 : Les cas d'ouverture de la responsabilité des ordonnateurs.....	52
Section 2 : Les cas d'ouverture de la responsabilité des comptables publics	61
Chapitre 2 : les conséquences des régimes de responsabilité des gestionnaires publics	69
Section 1 : Les sanctions inhérentes à la responsabilité des ordonnateurs	69
Section 2 : Les sanctions attachées à la responsabilité des comptables publics	79
CONCLUSION	90

INTRODUCTION

Plusieurs Etats d'Afrique francophone se sont lancés dans le chantier des réformes des finances publiques¹. Ces réformes, d'une certaine manière, visent la responsabilité des gestionnaires publics. La mise en jeu de la responsabilité du gestionnaire public intervient pour sanctionner le mauvais emploi des fonds publics. Ces fonds font l'objet d'un contrôle qui vise la sécurisation des deniers publics contre les prédateurs de la fortune publique. Ainsi, les aspirations légitimes et de plus en plus fortes des contribuables relativement à un service public de qualité, la pression de plus en plus importante pour la viabilité des finances publiques et l'évolution du contexte international sont autant d'éléments astreignant les pouvoirs publics à plus de rigueur et d'efficacité dans la conduite des affaires publiques. Ces aspirations les poussent à plus d'engagement dans l'adoption d'une démarche de gestion publique garantissant une meilleure mobilisation des ressources ainsi qu'une plus grande efficacité et efficience des dépenses, pour de meilleurs résultats de développement. Ainsi, c'est la définition et l'adoption d'un style de management public nouveau et plus performant dont il est question. La performance, qui est au centre de ce nouveau paradigme de la gestion publique, promeut la Gestion Axée sur les Résultats (GAR) qui se présente comme une rupture par rapport aux approches traditionnelles de management public, et qui favorise l'optimisation des ressources publiques pour la réalisation d'objectifs de développement clairs. Une telle approche a fait ses preuves dans plusieurs pays, comme le rappelle Boyne et Gould-Williams (2003) pour qui, une meilleure performance des institutions publiques dans le cas de l'adoption d'une démarche de GAR dans un processus de planification stratégique, est effectivement obtenue.

Ainsi, l'entrée en vigueur de la loi organique n° 2011-15 du 08 juillet 2011 relative à la loi de finances, adoptée dans le cadre de la transposition des directives du cadre harmonisé des finances publiques au sein de l'UEMOA de 2009, entraîne pour le Sénégal, à l'instar des autres pays membres de l'union, une réforme de son dispositif budgétaire. En effet, le budget de l'Etat, jusqu'alors construit selon une logique de moyens, change ainsi de paradigme et s'adosse désormais sur une logique de résultats. En conséquence, le budget dit de moyens laisse place au budget dit de programme, construit à partir des politiques publiques, décomposées en programmes. À ces programmes sont associés des objectifs précis, arrêtés en fonction de finalités d'intérêt général et des résultats attendus. L'atteinte de ces résultats est mesurée par des

¹ NOAH (Benoît Thierry), « *Les difficultés de la mise en jeu de la responsabilité du gestionnaire public local dans les Etats d'Afrique francophone subsaharienne : les cas du Cameroun, Gabon, Côte d'Ivoire et Sénégal* », *Revue Africaine de Droit public*, les Éditions Le Kilimandjaro, Décembre 2022, p. 9.

indicateurs de performance². Le budget programme constitue en soi une nouveauté, tant du point de vue conceptuel qu'en termes de présentation, de contenu et de finalité. Il constitue une réforme consacrant une GAR mais aussi une réforme responsabilisant davantage les gestionnaires publics dans l'exercice correct, régulier et performant de leurs fonctions sous réserve de voir leur responsabilité être engagée. C'est dans cette dynamique de mise en jeu de la responsabilité des gestionnaires publics que Catherine HIRSCH, alors procureure générale auprès de la Cour des comptes française, retraçait dans les pages d'une revue les fondements et l'histoire de la responsabilité des gestionnaires publics, dans un article éponyme³. À cette occasion, elle rappelait qu'à « *cet égard, le mot "responsabilité" vise à la fois le pouvoir d'action (ou responsabilisation), l'obligation de rendre des comptes (ou redevabilité) et la possibilité d'être sanctionné en cas de manquement (la responsabilité au sens strict)* » et soulignait « *que les rédacteurs de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (DDHC), en 1789, aient réservé à la responsabilité des gestionnaires publics une place de choix selon lequel "la société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration"* »⁴. Il s'agit d'un véritable droit dont disposent les citoyens pour vérifier l'emploi des deniers publics, constitués pour l'essentiel d'impôts requis des contribuables⁵.

Dans cette optique, l'UEMOA a, en 2009, adopté un ensemble de directives visant à renforcer l'efficacité, la rapidité et l'harmonisation des procédures de gestion des finances publiques, afin de les hisser au niveau des meilleurs standards internationaux. Parmi celles-ci, en font partie les directives numéro 06/2009/CM⁶ et celle numéro 07/2009/CM⁷ au sein de l'UEMOA. Ces nouvelles directives ont dans certaines de leurs dispositions consacré une décentralisation de la fonction d'ordonnateur qui était le monopole du ministre de l'Economie et des Finances d'après la directive n° 05/97/CM/UEMOA relative aux lois de finances. Aujourd'hui cette concentration est dépassée car la directive numéro 06/2009 prévoit que les ministres et les présidents des institutions constitutionnelles sont ordonnateurs principaux des crédits, des programmes et des budgets annexes de leur ministère ou de leur institution⁸. Une

² Article 12 de la Loi organique n° 2020-07 du 26 février 2020 relative aux lois de finances.

³ HIRSCH (Catherine), La responsabilité du gestionnaire public, Archives de philosophie du droit, tome 63, 2022, DALLOZ, p. 165-183.

⁴ Article 15 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 17 août 1789.

⁵ DAMAREY (S.), Exécution et contrôle des finances publiques, Gualino, 2007, p. 16., in DJEYA KAMDOM (Yves Gabriel), Thèse de doctorat, La responsabilité des ordonnateurs dans le système financier public contemporain : étude comparée des droits camerounais et français, soutenue le 9 juillet 2019 à l'Université de Lille et l'Université de Yaoundé II.

⁶ Directive n° 06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois de finances au sein de l'UEMOA.

⁷ Directive n° 07/2009/CM/UEMOA, Op., cit.

⁸ Article 68 de la directive n° 06/2009/CM/UEMOA, Op., cit.

lecture analytique de cette disposition permet de dire que la responsabilité dans l'ordonnancement des crédits est éclatée. Le ministre de l'Économie et des Finances conserve, en principe, la qualité d'ordonnateur principal et unique des recettes et des dépenses du budget général, ainsi que de celles relevant de son propre département ministériel. Toutefois, cette prérogative, qui traduit la centralisation du pouvoir d'ordonnancement, s'exerce dans un cadre désormais marqué par la déconcentration et la délégation de compétences. Dès lors, la responsabilité du ministre ne s'étend qu'aux actes accomplis sous son autorité directe ou par ses délégués, conformément aux règles de la comptabilité publique. Tous les nouveaux ordonnateurs sont responsables de l'exécution de leur propre budget. Cette responsabilité va au-delà même des seuls ordonnateurs puisqu'elle s'étend également aux comptables, d'où le terme gestionnaire public. C'est ce qui fait dire à Nicaise MEDE qu'en démocratie, « *la mise en jeu de la responsabilité des gestionnaires devrait occuper une place essentielle⁹, elle est une des pierres angulaires de la démocratie et de l'Etat de droit* ». En d'autres termes, en démocratie, la responsabilité de ceux qui gèrent les affaires publiques revêt un surcroît d'importance, car « *le principe de responsabilité est une condition de la confiance que peuvent avoir les citoyens dans leurs institutions et bien sûr en ceux qui en ont la charge, décideurs politiques et gestionnaires* »¹⁰. La reddition des comptes est la contrepartie nécessaire de la responsabilisation des acteurs. L'exigence n'est pas nouvelle. Elle a été juste renouvelée par les directives de l'UEMOA. La reddition des comptes portait uniquement sur la légalité et la régularité des opérations. S'ajoute à elle, aujourd'hui, la reddition des performances de l'Etat, découlant de l'article 12 de la directive portant lois de finances au sein de l'UEMOA¹¹. Ce qui suppose qu'il y a une grande préoccupation des pouvoirs publics dans le cadre de la reddition effective des comptes et plus largement de la responsabilité de tous ceux qui gèrent les deniers publics. En effet, l'intérêt accordé à la responsabilité de ceux qui manient les deniers publics est illustré dans l'intitulé de l'article de Dr Lamine KOTE « *Quelle responsabilité des gestionnaires publics dans la nouvelle gestion publique ?* »¹². Ce vaste mouvement de responsabilisation des gestionnaires publics, sanctionné par l'obligation de reddition des comptes, a été favorisé par l'harmonisation des finances publiques au sein de l'UEMOA. Celle-

⁹ MEDE (Nicaise), Constitution et documents financiers. Espace UMOA/UEMOA, vol. 1, L'Harmattan/Sénégal, 2018, p. 329.

¹⁰ BOUVIER (Michel), « *La responsabilité financière publique confrontée à un système budgétaire en transition* », RFFP, 2017, n° 139, p. 17., in HIRSCH Catherine, « *La responsabilité du gestionnaire public* », Archives de philosophie du droit, tome 63, 2022, dans DALLOZ, p. 4.

¹¹ Article 12 de la directive n° 06/2009/CM/UEMOA, Op. cit.

¹² KOTE (Lamine), « *Quelle responsabilité des gestionnaires publics dans la nouvelle gestion budgétaire ?* », actes du colloque, Dakar 27 et 28 octobre 2016, autour du thème : la nouvelle gestion budgétaire dans l'espace UEMOA, in annales africaines, nouvelle série, numéro spécial, 156 p.

ci a conduit à l'instauration d'une nouvelle réforme budgétaire fondée sur la recherche de performance, matérialisée par l'adoption du budget-programme. Au nom de la performance de l'action publique, il a paru nécessaire de privilégier une culture de résultats qui s'accommode d'une certaine déréglementation, parce qu'il n'est pas à oublier cette citation, bien connue du romancier Will SELF, selon laquelle, « *la liberté va de pair avec la responsabilité* »¹³.

Ce nouveau cadre budgétaire prescrit un management des deniers publics où, s'équilibrent liberté et responsabilité des acteurs qui interviennent dans l'opérationnalisation des budgets publics¹⁴.

En outre, le budget programme a introduit plusieurs innovations ayant trait à la régulation budgétaire, à la rénovation du contrôle budgétaire et à d'autres principes et notions. Pour bâtir la réforme budgétaire, la LOLF a procédé à une forte mutation du dispositif budgétaire et comptable dans la double optique d'une part, d'asseoir une plus grande transparence dans la gestion publique et, d'autre part, de moderniser celle-ci en conférant une plus grande liberté aux gestionnaires de l'État en vue d'une meilleure performance des politiques publiques. Cette responsabilisation accrue des gestionnaires publics implique non seulement une reddition effective des comptes, mais également l'application de sanctions objectives et rigoureuses à l'encontre des gestionnaires défaillants.

L'étude de ce sujet s'inscrit dans le contexte de l'instauration du budget programme par les Etats membres de l'UEMOA, mais également, des cas de mauvaise gestion financière notée dans certains pays comme le Sénégal marquée ces temps-ci par le débat sur le taux excessif d'endettement, des chiffres erronés, de dette cachée, etc. En d'autres termes, l'étude de la responsabilité des gestionnaires publics dans le cadre du budget-programme s'inscrit dans le contexte des réformes des finances publiques engagées dans l'espace UEMOA. Inspirée du modèle de gestion axée sur les résultats, cette réforme vise à améliorer la transparence, la performance et la reddition des comptes. Cette réforme s'inscrit dans une dynamique d'harmonisation et de modernisation de la gestion publique dans les États membres. Elle repose sur des principes cardinaux tels que la responsabilité, la liberté, l'éthique et la transparence dans la gestion des affaires publiques. Ces principes traduisent la volonté de l'union de promouvoir une gouvernance financière rigoureuse, fondée sur la performance et la reddition des comptes.

¹³ Télérama, 4 février 2015.

¹⁴ NOAH (Benoît Thierry), « *Les difficultés de la mise en jeu de la responsabilité du gestionnaire public local dans les Etats d'Afrique francophone subsaharienne : les cas du Cameroun, Gabon, Côte d'Ivoire et Sénégal* », Op. cit., p. 11.

Ainsi, dans le cadre du nouveau dispositif harmonisé, deux directives¹⁵ ont été adoptées afin d'encadrer la mise en œuvre d'un cadre budgétaire rénové, orienté vers l'efficacité de la dépense et la recherche de résultats tangibles. Cette réforme trouve sa justification dans la nécessité d'adapter la gestion des finances publiques aux exigences d'une économie intégrée et performante, en rompant avec la logique traditionnelle de moyens pour instaurer une véritable culture de résultats.

Dans cette perspective, le Sénégal, en sa qualité d'État membre de l'UEMOA, a progressivement intégré les principes issus de ce cadre communautaire. Après une première loi organique relative aux lois de finances adoptée en 2011¹⁶, le pays a promulgué la loi organique n° 2020-07 du 26 février 2020, pleinement conforme aux directives communautaires. Ce texte marque une étape décisive dans le processus de modernisation de la gestion budgétaire nationale. Entrée en vigueur à partir de l'exercice 2020, cette loi organique a instauré le budget-programme, qui a été mis en œuvre partiellement dans la loi de finances 2021 avant d'être généralisé à compter de 2022. Ce nouveau mode de gestion repose sur une structuration du budget autour de missions, programmes et actions, chacun étant assorti d'objectifs précis et d'indicateurs de performance. L'ambition de cette réforme est d'aligner le système sénégalais de gestion des finances publiques sur les standards internationaux et communautaires, mais aussi de faire du budget un instrument de pilotage stratégique au service de la mise en œuvre efficace des politiques publiques. Désormais, le budget ne se limite plus à une fonction de stabilisation macroéconomique : il devient un levier essentiel de la réalisation des objectifs économiques et sociaux de l'État.

La réforme introduite par la LOLF de 2020 se distingue par l'émergence d'une responsabilité managériale au sein de l'administration publique sénégalaise. Inspirée du monde de l'entreprise, cette conception renouvelle en profondeur la culture de gestion publique en mettant la performance au centre de l'évaluation des politiques. Elle repose sur la « *conjonction dans une même main d'objectifs (cibles de résultats) et de moyens (enveloppe de crédits) et dans la liberté d'emploi de ces moyens (fongibilité et marges de manœuvre) avec pour contrepartie le*

¹⁵ Directive n° 01/2011 du 24 juin 2011 portant respectivement Régime financier des collectivités territoriales, <https://www.droit-afrique.com/upload/doc/uemoa/UEMOA-Directive-2011-01-regime-financier-collectivites-territoriales.pdf> consulté le 28 octobre 2025 et la directive n° 03/2012 du 29 juin 2012 Comptabilité des matières au sein de l'UEMOA, <https://www.juriafrica.com/lex/directive-03-2012-cm-uemoa-29-juin-2012-15377.htm> consulté le 28 octobre 2025.

¹⁶ Loi organique n° 2011-15 du 08 juillet 2011 relative aux lois de finances, <https://www.finances.gouv.sn/publication/loi-organique-relative-aux-lois-de-finances/> consulté le 28 octobre 2025.

fait d'assumer ces résultats, c'est-à-dire les conséquences du succès ou de l'échec »¹⁷. Cette nouvelle approche traduit une véritable responsabilisation des acteurs de la dépense publique et confère à la gestion budgétaire une dimension éthique et pragmatique.

Cette mutation, qui consacre le passage d'une logique de moyens à une logique de résultats, repose sur deux paradigmes majeurs : la transparence et la performance¹⁸. La transparence budgétaire vise à renforcer la qualité de l'information financière, à raviver le débat démocratique sur l'utilisation de l'impôt et à renforcer la confiance des citoyens dans l'action publique. Quant à la performance, elle oriente désormais la dépense publique vers la recherche de résultats, en établissant un lien entre les ressources mobilisées et les objectifs atteints. Elle ne se limite pas à l'efficacité, mais intègre également des considérations d'efficience, de qualité et de pertinence de l'action publique. Comme le souligne l'économiste Théophile Ahoua N'DOLI, « *la conception managériale de la gestion publique représente un véritable défi, voire une révolution pour les décideurs politiques* »¹⁹. En effet, cette réforme, issue du cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA et consolidée par la LOLF sénégalaise de 2020, vise à instaurer une gouvernance publique axée sur les résultats, fondée sur la responsabilisation des acteurs et la reddition des comptes. Elle ouvre ainsi la voie à un État moderne, plus transparent et plus performant, où la gestion des finances publiques devient un instrument essentiel de la bonne gouvernance et du développement.

Par ailleurs, la principale innovation du budget-programme réside dans la responsabilisation accrue des acteurs de la chaîne d'exécution budgétaire, laquelle se traduit par l'engagement effectif de la responsabilité des gestionnaires publics. Cette dimension retiendra particulièrement notre attention.

En tout état de cause, s'interroger sur la responsabilité des gestionnaires publics, c'est tenter de répondre à une préoccupation pressante de nos concitoyens : comme le relevait déjà le premier président de la Cour des comptes française, SEGUIN, lors d'un colloque organisé en 2005, « *l'opinion publique ne supporte plus que la mauvaise gestion et les irrégularités dans l'utilisation de l'argent public* demeurent, le plus souvent, sans sanctions personnalisées »²⁰.

¹⁷ KOTE (Lamine), « *Quelle responsabilité des gestionnaires publics dans la nouvelle gestion budgétaire ?* », Op. cit., p. 121.

¹⁸ DJITE (Mamadou), « *Le régime de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public dans un contexte de réformes budgétaire et comptable* », Docteur en Droit public Conseiller Maître à la Cour des Comptes, CERACLE, 07 juillet 2021, p. 1.

¹⁹ N'DOLI (Théophile Ahoua), Manuel de finances publiques, L'Harmattan Côte d'Ivoire, 2019, p. 17.

²⁰ Le discours de clôture prononcé par Philippe Séguin lors du colloque du 06 avril 2005 sur le thème « finances publiques et responsabilité l'autre réforme ».

Ainsi la fonction nouvelle de responsable de programmes²¹ a été créée à charge pour le titulaire d'atteindre les résultats fixés pour le programme concerné et d'en répondre devant la Cour des Comptes. La déconcentration de la fonction d'ordonnateur en ce qui concerne les dépenses est également une innovation majeure introduite par le budget programme. Cela laisse dire que l'action de tous les gestionnaires publics reconnus dans la nouvelle réforme budgétaire doit s'inscrire dans la performance. Autrement dit, leur action doit être mesurable en termes de résultats atteints. Les programmes mis en place font l'objet d'un Projet Annuel de Performance (PAP) joint à la loi de finances initiale (LFI) et d'un Rapport Annuel de Performance (RAP) annexé à la loi de règlement (LR)²². Aussi, la responsabilisation s'accompagne d'une liberté de gestion orientée vers l'atteinte des résultats escomptés, mais également d'une obligation de reddition effective des comptes, sous peine de sanctions multiformes applicables à l'ensemble des gestionnaires publics. Très clairement, il faut pouvoir sanctionner les manquements occasionnés par les gestionnaires publics, faute de quoi l'ensemble du dispositif normatif entourant la gestion publique resterait un vœu pieux.

C'est dans cette dynamique qu'il urge de réfléchir sur le sujet suivant : « *La responsabilité des gestionnaires publics dans le cadre du budget-programme au Sénégal* ».

Il convient auparavant de s'accorder sur la signification des termes qui composent le sujet.

Relativement au terme responsabilité, l'étymologie nous apprend que le mot responsable vient du latin *respondere*, qui signifie « *se porter garant, répondre* »²³. La responsabilité dans son acception juridique est liée à l'idée de réparation et de sanction d'un dommage. Ainsi, comme le pense Ludovic AYVRAULT, le terme responsabilité peut-être envisagé sous deux aspects. Employé avec l'auxiliaire avoir, il pourrait désigner une action future, qui renvoie ici à l'idée de compétence qui est une action future²⁴. Ce qui est équivalent à l'envisager dans le cadre du droit de la responsabilité. Ce concept ne sera pas considéré sous son aspect avec l'auxiliaire avoir mais plutôt avec l'auxiliaire être. La responsabilité, suppose la réunion de trois éléments à savoir une faute, un préjudice et un lien de causalité. En outre, elle peut être définie comme étant l'obligation faite à une personne de répondre de ses actes du

²¹ Il lui incombe l'élaboration de la stratégie, du budget-programme, le pilotage du programme et le compte rendu de la mise en œuvre du programme.

²² KOTE (Lamine), « *Quelle responsabilité des gestionnaires publics dans la nouvelle gestion budgétaire ?* », Op. cit., pp. 118-119.

²³ CORNU (Gérard), « *Vocabulaire juridique* », 12^e édition, 2018, 1103 pages.

²⁴ *Ibid.*

fait du rôle, des charges qu'elle doit assumer et d'en supporter toutes les conséquences. Autrement dit, la responsabilité peut être entendue comme étant une obligation de réparer le dommage que l'on a causé par sa faute ou par son acte non fautif²⁵. Toutefois, il convient de noter que le terme responsabilité peut aussi renvoyer d'une part, aux charges confiées aux gestionnaires publics et d'autre part, elle peut être entendue comme étant un moyen permettant de contrôler et de sanctionner les gestionnaires publics en cas de malversations. C'est cette définition qui sera privilégiée dans le cadre de ce présent travail.

Par ailleurs, et toujours pour fixer les prolégomènes de nos développements, il convient de s'interroger sur la notion de gestionnaire public. Le terme gestionnaire public doit être entendu dans un sens générique, comme concernant tous ceux qui, de près ou de loin, sont concernés par l'emploi des fonds publics. La catégorie des gestionnaires publics est caractérisée par sa diversité. Cette diversité induit une pluralité de régimes juridiques. En effet, on constate : « *primo, que les opérations financières peuvent être des opérations de recette ou des opérations de dépense. Le gestionnaire public peut être un acteur de la chaîne financière affecté aux opérations de recette ou un acteur qui s'occupe de l'exécution des dépenses publiques. Secundo, la catégorie des gestionnaires publics comprend deux grandes sous-catégories d'acteurs que sont les acteurs de droit commun d'une part, et les membres du gouvernement d'autre part* »²⁶. Il y a lieu de préciser qu' « *avec l'évolution constante des modes de gestion publique, au cours de ces dernières décennies, la définition de la notion de gestionnaire public a aussi évolué voire subi une influence. Partant, l'ordonnateur et le comptable ne sont plus considérés comme les seuls gestionnaires, mais sont aussi gestionnaires tous ceux qui sont associés à la gestion budgétaire et investis d'une mission de réaliser notamment un objectif en disposant à cet effet une liberté, une marge de manœuvre dans la gestion* »²⁷.

Outre ces précisions ci-dessus, il semblerait aussi pertinent de clarifier ce que recouvre les notions de « *budget* » et de « *programme* » avant d'évoquer la notion de « *budget-programme* » sous un seul vocable.

²⁵ Selon l'article 145 alinéa 1^{er} de la loi n° 65-51 du 19 juillet 1965 portant code des obligations de l'Administration, modifiée par la loi n° 2006-16 du 30 juin 2006, la loi n° 2014-09 du 20 février 2014 relative aux contrats de partenariat public-privé, la loi n° 2022-07 du 19 avril 2022 : « La faute commise par un agent public à l'occasion de l'exercice de ses fonctions engage la responsabilité personnelle de son auteur, si elle est détachable du service public », disponible sur le site : www.ceracle.com

²⁶ MEDE (Nicaise), « La responsabilité financière des gestionnaires publics du Bénin », in « Pages de doctrine », *Œuvre (in) complètes (VOL.1)*, 2024, L'Harmattan-Sénégal, p. 344.

²⁷ KOTE Lamine, « *Quelle responsabilité des gestionnaires publics dans la nouvelle gestion budgétaire ?* », Op. cit., p. 117.

La notion de budget, pour reprendre la définition de Paul Leroy-BEAULIEU, est un « état de prévoyance des recettes et des dépenses pendant une période déterminée : c'est un tableau évaluatif et comparatif des recettes à réaliser, des dépenses à effectuer ; c'est en outre une autorisation ou une injonction donnée par les pouvoirs compétents de faire ces dépenses et de recueillir des recettes »²⁸. À la lumière de cette définition, il peut être reconnu que le budget, traditionnellement défini comme un acte de prévision et d'autorisation des recettes et des dépenses, constitue l'instrument central de la politique financière de l'État.

Quant au programme, il regroupe « des crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions représentatif d'une politique publique clairement définie dans une perspective de moyen terme »²⁹. Le budget passe d'une présentation par service administratif (budget de moyens) à une présentation par programmes (politiques publiques). Les programmes remplacent les "titres" et "chapitres" de la nomenclature budgétaire précédente, et les crédits sont spécialisés par programme. Un programme relève d'un ministère ou éventuellement d'une institution constitutionnelle, il comporte des objectifs, assortis d'indicateurs³⁰ de résultats permettant de mesurer l'atteinte des buts visés. Autrement dit, un programme est un regroupement de crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions représentatif d'une politique publique clairement définie dans une perspective de moyen terme, et qui relèvent d'un même ministère. Le programme est l'unité de présentation et de spécialisation des crédits³¹.

S'agissant du budget-programme maintenant, il sied de rappeler avec Nicaise MEDE que : « l'idée d'une gestion budgétaire par programme ou program budgeting n'est pas nouvelle ; elle rappelle le Planning Programming Budgeting System (PPBS) américain, la Rationalisation des Choix Budgétaires (RCB) puis la réforme introduite par la loi organique du 1^{er} août 2001 en France³². Elle découle d'un souci global de réforme et de modernisation de l'Etat qui doit se traduire par l'abandon de la trilogie "litanie, liturgie, léthargie" d'Edgard FAURE pour un ancrage dans le nécessaire "efficacité, comparabilité, durabilité" »³³.

²⁸ BEAULIEU (Paul Leroy), *Traité de science des finances. Le budget et le crédit public*, Guillaumin / F. Alcan, volume 2, 1906, p. 118.

²⁹ Article 12 de la loi organique n° 2020-07, Op. cit.

³⁰ Le suivi des programmes est assuré à travers deux types de documents, qui sont les véritables supports de la programmation et de l'exécution des politiques publiques et de leurs actions : les projets annuels de performance (PAP) et les rapports annuels de performance (RAP).

³¹ Guide d'élaboration du budget programme, Direction Générale du Budget du Ministère des finances et du budget, version provisoire, Juillet 2018, p. 139.

³² Notamment à son article 7.

³³ MEDE (Nicaise), « La nouvelle gestion budgétaire : l'expérience des budgets programme au BENIN », *Revue Afrilex*, n° 4, 2004, p. 5.

Globalement, issu du cadre harmonisé des finances publiques de 2009, le budget-programme constitue une innovation majeure dans la gestion publique. Il est un outil de planification et de gestion budgétaire bâti autour de programmes c'est-à-dire sur un ensemble d'actions cohérentes définies et menées généralement dans une perspective de moyen terme, avec des objectifs précis, des résultats à atteindre et des indicateurs mesurables³⁴. Conçu comme un outil de planification et de gestion axé sur la performance, il repose sur des programmes cohérents orientés vers des objectifs précis et mesurables, évalués régulièrement par des rapports de performance. En privilégiant la logique de résultats plutôt que celle des moyens, il traduit une approche managériale de la dépense publique.

L'analyse porte ainsi sur la mise en œuvre de la responsabilité des gestionnaires à l'aune du budget-programme, dans un contexte marqué par le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables, qui détermine des régimes de responsabilité distincts pour chacun.

Dès lors, la problématique centrale est la suivante : *quel est l'impact de la réforme du budget-programme sur la responsabilité des gestionnaires publics au Sénégal ?*

À ce titre, la réponse à la question ci-dessus permet montrer que si la réforme tirée du budget-programme a instauré autonomie, efficacité, reddition des comptes et responsabilisation dans la gestion des deniers publics, il n'a pas pour autant rompu avec les régimes traditionnels de responsabilité, qui continuent de constituer le socle juridique encadrant l'action des ordonnateurs et des comptables publics.

De ce fait, pour éviter toute confusion, il nous faut circonscrire le cadre d'analyse du sujet. Concrètement, il faut délimiter le cadre temporel et spatial.

En effet, relativement au cadre temporel, Jean Louis BERGEL soutenait que : « *le droit ne peut ignorer la réalité du temps, c'est-à-dire le moment ou la durée d'une situation juridique* »³⁵. C'est en suivant cette logique qu'il nous faut, pour plus de pédagogie et de cohérence, situer notre argumentaire à partir de 2020, année de la mise en œuvre du budget-programme au Sénégal, jusqu'à nos jours. N'empêche, tout texte de loi, de règlement, toutes jurisprudences antérieures à cette date seront mentionnés dès l'instant où le besoin se fait sentir.

De la même manière, le cadre spatial ne peut être occulté dans le cadre de cette étude. Selon Jean Louis BERGEL, « *le phénomène juridique se développe dans l'espace (...) il a*

³⁴ Budget programme ambitions, vertus et contraintes, Grant Thornton Sénégal (C'est une maison d'édition, 6^e étage Immeuble Clairafrique Rue Malenfant - Dakar Plateau), juin 2022, p. 3.

³⁵ BERGEL (Jean Louis), Théorie générale du droit, 2^e édition, Dalloz, 1989, p. 110.

*d'abord besoin d'être localisé dans l'espace en un lieu déterminé »*³⁶. En ce sens, notre étude se fera en principe suivant la législation régissant le droit public financier sénégalais conformément au nouveau cadre harmonisé des finances publiques au sein de l'UEMOA³⁷. Cependant, il convient de préciser que tout recours au droit étranger, principalement dans certains systèmes juridiques africains et celui de la France ne sont pas à exclure dans le but d'améliorer ce qui est imperfectible dans le système juridique sénégalais en matière de finances publiques.

Ce sujet présente, suivant son intérêt, une importance capitale dans la mesure où il faut reconnaître en effet que les nouvelles thématiques des finances publiques ne restent pas indifférentes à la question classique de la responsabilité des gestionnaires publics.

D'abord, ce sujet dont il est question s'inscrit dans l'actualité. Si le débat semble être clos en France sous l'effet de l'ordonnance n° 2022-408 du 23 mars 2022³⁸ qui a procédé à l'unification du régime de responsabilité des gestionnaires publics (ordonnateur comme comptable public), on ne peut émettre les mêmes propos en droit sénégalais. En effet, en l'absence d'un texte ou d'une jurisprudence unifiant les systèmes de responsabilité des gestionnaires, la responsabilité des gestionnaires publics en droit sénégalais est toujours à l'état de principe : faible pour les ordonnateurs, lourde, rigide et sévère pour les comptables. Ce qui laisse entendre qu'une perspective d'unification du régime de responsabilité des ordonnateurs et des comptables au Sénégal n'est pas à ignorer.

Ensuite, ce sujet présente un intérêt théorique dans la mesure où il a suscité un débat doctrinal nourri aussi bien au Sénégal que dans les pays de l'UEMOA comme le Bénin. En effet, même si la production scientifique en matière financière est faible au Sénégal comme le soutient Abdou Aziz KEBE, « *il y a une sorte de misère qui caractérise la production scientifique financière sénégalaise* »³⁹, il n'en demeure pas moins que la question de la responsabilité des gestionnaires publics reste un sujet à débat ouvert au Sénégal. Divers articles y sont produits par des spécialistes voire même des professionnels en la matière. Il en est ainsi de l'article du conseiller Maître à la Cour des Comptes Mamadou DJITE, qui s'intitule : « *Le*

³⁶ *Ibid.*, p. 131.

³⁷ Créée le 10 janvier 1994 à Dakar au, l'UEMOA est une institution d'intégration sous-régionale qui regroupe 8 Etats dont 7 pays francophones et un pays lusophone : Benin, Burkina-Faso, Côte d'Ivoire, Guinée-Bissau, Mali, Niger, Sénégal et Togo.

³⁸ Ordonnance n° 2022-408 du 23 mars 2022 relative au régime de responsabilité financière des gestionnaires publics.

³⁹ KEBE (Abdou Aziz Daba), La répartition des compétences entre la loi et le règlement en droit fiscal sénégalais, thèse en droit public, Université Cheikh Anta DIOP de Dakar, soutenue le 03 décembre 2012, p. 41.

régime de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public dans un contexte de réformes budgétaire et comptable »⁴⁰. Il peut aussi être évoqué l'article de Lamine KOTE, qui s'intitule : « *Quelle responsabilité des gestionnaires publics dans la nouvelle gestion budgétaire ?* »⁴¹. Par ailleurs, la question de la responsabilité des gestionnaires publics reste aussi débattue au sein de l'UEMOA mais cette fois-ci au Bénin⁴² où elle reste encadrée par un dispositif juridique et institutionnel structuré, visant à promouvoir une gestion publique efficace, transparente et responsable. Ainsi, le débat doctrinal sur la responsabilité des gestionnaires publics dépasse le cadre académique pour avoir un impact direct sur la pratique de la gestion budgétaire. C'est dire que la question sur la responsabilité des gestionnaires publics est au cœur des débats sur les finances publiques.

Enfin, ce sujet présente un intérêt pratique, car il permet, à partir des réalités sénégalaises, de mettre en lumière la manière dont la responsabilité des gestionnaires publics est engagée, tout en soulignant les limites et insuffisances des mécanismes actuels de mise en œuvre de cette responsabilité. En effet, il convient de noter qu'au Sénégal, la mise en jeu de la responsabilité des gestionnaires publics reste insuffisante du fait de l'ineffectivité de la reddition des comptes, malgré la mise en place par la loi de mécanismes de reddition des comptes. Cela est dû au fait que le sénégalais n'est pas vraiment habitué à la reddition des comptes après chaque gestion budgétaire close, pour ne pas dire que le sénégalais n'a quasiment pas cette culture. Quoique insuffisantes, les mesures récentes du gouvernement sénégalais, consistant d'une part, à commanditer des audits sur les finances publiques⁴³ et d'autre part, à renforcer les pouvoirs du pool judiciaire financier (PJF)⁴⁴, traduisent une volonté accrue de rendre la reddition des comptes effective. Ce qui laisse entendre que pratiquement, l'étude de la responsabilité des gestionnaires publics nous permettra de comprendre comment leurs responsabilités sont situées mais également, quelle en est la procédure. Etant désormais dans la

⁴⁰ Publié le 07 juillet 2021 dans le CERACLE.

⁴¹ Actes du colloque, Dakar 27 et 28 octobre 2016, autour du thème : la nouvelle gestion budgétaire dans l'espace UEMOA.

⁴² Mais cette fois-ci, au tour du Bénin où elle est abordée par le professeur MEDE (Nicaise), dans son célèbre livre qu'il nomme Pages de doctrine, Œuvre (in) complètes (VOL.1), publié en 2024 à L'Harmattan-Sénégal. Dans cet ouvrage, il a abordé La responsabilité financière des gestionnaires publics du Bénin, de la page 333 à la page 354.

⁴³ Rapport définitif portant Audit sur la situation des Finances publiques de la gestion de 2019 au 31 mars 2024, publié par la Chambre des affaires budgétaires et financières de la Cour des comptes du Sénégal en février 2025, 75 p., et le Rapport définitif portant contrôle de la gestion du fonds de riposte et de solidarité contre les effets de la COVID 19 (force covid), gestions 2020 et 2021, publié par la Chambre des affaires budgétaires et financières de la Cour des comptes du Sénégal le 19 août 2022, 180 p.

⁴⁴ Loi n° 2023-14 du 2 août 2023 portant création du Pool Judiciaire Financier et modifiant la n° 65-61 du 21 juillet 1965 portant code de procédure pénale. Cependant, la juridiction n'a été installée que le 17 septembre 2024.

logique des résultats, l'utilisation des deniers publics doit être faite conformément aux besoins d'intérêt général, dans une transparence et une traçabilité incontestable.

La réforme budgétaire introduisant le budget-programme a renforcé l'autonomie des gestionnaires et transformé la gestion publique. Les ordonnateurs et les comptables voient leur rôle accru avec des objectifs précis et mesurables, tandis que le responsable de programme devient l'acteur central dans le nouveau dispositif budgétaire. Cette évolution place tous les acteurs dans une logique de résultats et de reddition de comptes. Il s'agira d'examiner les manifestations de ces nouvelles responsabilités conférées aux gestionnaires publics dans le cadre du budget-programme (**Première partie**).

Cependant, malgré ces avancées, la réforme issue de l'instauration du budget-programme n'a pas profondément modifié les régimes juridiques de responsabilité applicables aux gestionnaires publics. Les structures de responsabilité des ordonnateurs et des comptables restent largement ancrées dans les mécanismes classiques du droit budgétaire. Il subsiste ainsi une continuité des régimes antérieurs, même si ceux-ci s'exercent désormais dans un contexte où la performance et la transparence occupent une place accrue. Il s'agira alors, d'analyser la portée réelle de cette réforme sur les régimes juridiques de responsabilité des gestionnaires publics (**Deuxième partie**).

Première partie : De nouvelles responsabilités conférées aux gestionnaires publics par le budget-programme

La réforme budgétaire de l’UEMOA⁴⁵, initiée par six directives adoptées en 2009, vise à renforcer l’efficacité des politiques budgétaires à travers un cadre harmonisé de gestion des finances publiques. Dans ce contexte, le Sénégal a instauré en 2020 le budget-programme par la LOLF du 26 février 2020, marquant le passage d’une logique de moyens à une logique de résultats (GAR). Ce nouveau dispositif met l’accent sur la performance et introduit plusieurs innovations : la création du responsable de programme, le principe de sincérité budgétaire, la déconcentration du pouvoir d’ordonnateur, et la responsabilisation accrue des agents tant au niveau administratif (**Chapitre 1**) que comptable (**Chapitre 2**).

⁴⁵ Burkina Faso, Bénin, Côte d’Ivoire, Guinée-Bissau, Mali, Niger, Sénégal et Togo.

Chapitre 1 : des responsabilités accrues dévolues aux agents de l'ordre administratif

Ce chapitre se propose d'étudier le rôle des nouveaux acteurs du dispositif budgétaire (**Section 1**), tout en montrant que les nouvelles responsabilités qui leur sont confiées trouvent leur justification dans la culture du résultat instaurée par le budget-programme (**Section 2**).

Section 1 : Des responsabilités confiées à de nouveaux acteurs de la gestion budgétaire

Dans le cadre de la modernisation de la gestion publique, le Sénégal a engagé une réforme visant à améliorer la performance administrative et à soutenir l'émergence du pays. Cette réforme s'est traduite par la mise en œuvre du budget-programme, appliqué pour la première fois en 2021 et pleinement effectif avec la loi de finances 2022. Encadrée par le décret n° 2020-1020 du 6 mai 2020, cette approche introduit de nouvelles méthodes de budgétisation et de gestion axées sur la performance, tout en définissant les principaux acteurs budgétaires : le ministre, le coordonnateur des programmes, le responsable de la fonction financière, le responsable de programme, le responsable d'action, le responsable d'activité et le contrôleur de gestion. Tous ces acteurs qui interviennent dans la chaîne d'exécution de la dépense publique peuvent être classés suivant deux catégories : les acteurs principaux (**Paragraphe 1**) et les acteurs qualifiés de secondaires (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : Les acteurs principaux, acteurs institutionnels de la gestion budgétaire

L'exécution de la loi de finances relève des ordonnateurs, seuls habilités à prescrire les recettes et dépenses de l'État. Depuis le 1^{er} janvier 2017, l'UEMOA est passée du système d'ordonnateur unique (ministre des Finances) à celui de multiples ordonnateurs, faisant de chaque ministre et président d'institution constitutionnelle un ordonnateur principal. Au Sénégal, la LOLF de 2020 et le décret n° 2020-1020 du 6 mai 2020 encadrent ce nouveau dispositif, précisant le cadre de gestion du budget-programme et les acteurs impliqués dans son exécution. Ces acteurs sont d'une part, le ministre des Finances et du Budget (**A**), d'autre part, les autres ministres et présidents d'institutions constitutionnelles (**B**).

A. Le rôle prépondérant du ministre des Finances en matière d'exécution des recettes et des dépenses

Le ministre des Finances joue un rôle central dans le processus budgétaire. Selon la LOLF, il prépare les projets de lois de finances et le Document de Politique Budgétaire et d'Évaluation des Programmes (DPBEP), les présente en Conseil des ministres puis à l'Assemblée nationale, et expose leurs orientations macroéconomiques et budgétaires lors du

débat d'orientation budgétaire (DOB). Il accrédite également les contrôleurs financiers auprès des ordonnateurs, soulignant ainsi son rôle stratégique dès la préparation du budget.

En tant qu'ordonnateur principal unique, le ministre des Finances détient un pouvoir central sur les recettes du budget général, les comptes spéciaux du Trésor, les budgets annexes et l'ensemble des opérations de trésorerie⁴⁶. Il supervise les crédits des programmes de son ministère, les dépenses imprévues et les charges financières de la dette, et centralise les opérations budgétaires des autres ordonnateurs afin d'assurer la reddition des comptes. Il est le point focal de l'exécution du budget général de l'Etat ainsi que de son budget. Le décret relatif à la gestion budgétaire de l'Etat ajoute que *« le ministre est chargé : de valider la définition des programmes de son ministère en veillant à leur cohérence avec la stratégie sectorielle ; de nommer les responsables de programme de son ministère ; d'arbitrer la répartition des crédits mis à sa disposition entre les programmes de son ministère ; de valider les documents budgétaires qui relèvent de ses attributions et de produire et transmettre les rapports annuels de performance et le compte administratif au Ministre chargé des Finances »*⁴⁷.

Le ministre dispose également de pouvoirs de régulation budgétaire. Il peut annuler des crédits ou subordonner leur utilisation aux disponibilités de trésorerie⁴⁸ pour préserver l'équilibre financier⁴⁹, et déléguer, en tout ou partie, son pouvoir d'ordonnateur à des ordonnateurs délégués ou secondaires⁵⁰. La régulation budgétaire peut être entendue ici comme étant une compétence attribuée au ministre des Finances consistant à rendre indisponibles à titre provisoire ou définitif, en cours d'exercice, des crédits ouverts (AE/CP) sur les budgets des ministères afin d'éviter la dégradation de l'équilibre financier défini par la loi de finances, ou simplement parce que les crédits sont devenus sans objet. En sa qualité de régulateur des dépenses budgétaires de l'Etat, il veille au respect de l'équilibre budgétaire et financier.

Partant de ces considérations, on peut dire que le ministre chargé des finances constitue un acteur indispensable, sinon le plus important de l'exécution du budget de l'Etat. En ce sens, il est fait obligation à chaque ordonnateur principal de produire un compte administratif retraçant l'exécution de ses autorisations budgétaires au cours de l'année écoulée⁵¹. Il supervise

⁴⁶ Article 65 de la loi organique n° 2020-07, Op. cit.

⁴⁷ Article 12 du décret n° 2020-1020 du 06 mai 2020 relatif à la gestion budgétaire de l'Etat.

⁴⁸ FALL (Thioyol), La responsabilité des gestionnaires publics à l'aune du budget programme : étude de cas du Sénégal, mémoire de master de Droit public, FSJP/UCAD, 2022-2023, p. 26.

⁴⁹ *Ibid.*

⁵⁰ Article 64 de la loi organique n° 2020-07, Op. cit.

⁵¹ Article 67 alinéa 1^{er} du décret n° 2020-1020, Op. cit.

la production des comptes administratifs des ordonnateurs principaux⁵², qui servent ensuite à établir le compte administratif consolidé.

C'est dans cette logique que la LOLF sénégalaise de 2020, inspirée du nouveau cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA, a introduit la déconcentration de l'ordonnancement comme levier majeur de responsabilisation des gestionnaires publics. Cette réforme met fin à la situation où le ministre des Finances était l'unique ordonnateur principal des dépenses de l'État, transférant aux ministres sectoriels et aux présidents d'institutions constitutionnelles la responsabilité de l'engagement, de la liquidation et de l'ordonnancement des crédits de leurs programmes.

La déconcentration renforce ainsi la responsabilité individuelle des gestionnaires publics, qui doivent assumer les conséquences de leurs actes en matière de dépenses, tout en laissant au ministre des Finances un pouvoir de régulation pour préserver l'équilibre budgétaire et contrôler l'utilisation des crédits. En définitive, la déconcentration de l'ordonnancement traduit l'alignement de la gestion publique sénégalaise sur la logique de performance et la responsabilisation accrue introduites par la GAR.

Ainsi, le ministre des Finances demeure l'acteur incontournable de l'exécution budgétaire, combinant ordonnancement, régulation et consolidation des comptes, tout en intégrant progressivement une logique de gestion axée sur les résultats.

Malgré la déconcentration de l'ordonnancement, le ministre conserve un rôle central dans l'exécution du budget. La déconcentration permet aux chefs de départements ministériels et d'institutions constitutionnelles de devenir ordonnateurs de leur budget, ce qui renforce ainsi leurs responsabilités.

B. Le rôle des autres ordonnateurs principaux : ministres sectoriels et présidents d'institutions constitutionnelles

En complément du rôle central du ministre chargé des Finances dans l'exécution budgétaire, la réforme introduite par la LOLF du 26 février 2020⁵³ et les textes d'application (notamment le décret n° 2020-1020⁵⁴ et le décret n° 2020-978) a élargi la fonction d'ordonnateur principal aux ministres sectoriels et aux présidents d'institutions constitutionnelles. Cette réforme marque une étape majeure de la déconcentration de

⁵² Article 68 alinéa 2 et 3 du décret n° 2020-1020, Op. cit.

⁵³ Article 67 alinéa 1^{er} de la loi organique n° 2020-07, Op. cit.

⁵⁴ À son article 4 alinéa 1^{er}.

l'ordonnancement, permettant à ces gestionnaires publics de disposer de la responsabilité directe de l'exécution des crédits de leurs programmes, budgets annexes et comptes spéciaux, là où auparavant le ministre des Finances concentrait toutes les prérogatives. Toutefois, il convient de préciser qu'en tant que technique de gestion budgétaire axée sur les résultats, le budget programme implique des innovations majeures dans le système de budgétisation des Etats membres de l'UEMOA.

Du point de vue de la budgétisation, les crédits ne sont plus présentés par ministère, chapitre, service, article ... mais par missions (politiques), programme, activités déclinées en actions. Cette nouvelle forme de budgétisation implique dans son principe l'affectation des crédits à des finalités. À chaque programme, sont associés des objectifs et des résultats à atteindre qui feront l'objet de contrôle ou de mesure sur la base d'indicateurs. De plus, les programmes font l'objet, après élaboration, de projet annuel de performance annexé à la loi de finances. Après leur exécution, ils donnent lieu à un rapport annuel de performance annexé à la loi de règlement. La prise en compte de la pluri-annualité dans le budget se traduit par la projection de l'action publique sur un horizon qui va au-delà d'une année. Cette pluri-annualité est matérialisée par le Document de Programmation Budgétaire et Economique Pluriannuelle (DPBEP) de même que par les Documents de Programmation Pluriannuelle des Dépenses (DPPD).

En outre, chaque ministère et institution dispose ainsi d'un périmètre budgétaire clairement défini, comprenant l'ensemble des programmes, dotations et autorisations d'emplois qui lui sont attribués⁵⁵. Pour organiser cette gestion, un DPPD est élaboré pour chaque ministère ou institution, sur un horizon minimal de trois ans, et présente à la fois l'évolution indicative des crédits et les résultats attendus pour chaque programme. Ce dispositif assure une programmation budgétaire cohérente et facilite le suivi de la performance.

Dans le cadre de la déconcentration de l'ordonnancement, les ministres sectoriels fixent les objectifs généraux des politiques sectorielles, nomment les responsables de programme⁵⁶ et co-signent avec le ministre des Finances les actes de virements ou transferts de crédits⁵⁷, selon que les modifications concernent un même ministère ou plusieurs ministères, ou selon qu'elles changent la nature des dépenses. L'article 12 du décret 2020-1020 confère aux ministres sectoriels le rôle de principaux ordonnateurs et gestionnaires stratégiques de leur ministère en

⁵⁵ Article 3 alinéa 1^{er} et l'article 3 alinéa 2 du décret n° 2020-1020, Op. cit.

⁵⁶ Article 13 de la loi organique n° 2020-07, Op. cit.

⁵⁷ Article 21 de la loi organique n° 2020-07, Op. cit.

ce sens qu'ils valident les programmes, nomment les responsables, arbitrent la répartition des crédits, approuvent les documents budgétaires et transmettent les rapports annuels de performance et le compte administratif au ministre chargé des Finances, garantissant ainsi la cohérence et la performance des programmes.

Les présidents d'institutions constitutionnelles exercent des fonctions similaires, validant leurs programmes et désignant leurs responsables, tout en restant rattachés au ministère des Finances pour garantir la cohérence et la transparence⁵⁸.

Cette déconcentration confère une responsabilité accrue aux ordonnateurs principaux, qui doivent rendre compte de l'exécution des crédits et de l'atteinte des objectifs. Chaque ordonnateur produit un compte administratif retraçant la consommation des autorisations budgétaires et la réalisation des objectifs fixés⁵⁹. Ces comptes sont transmis au ministre chargé des Finances, qui assure leur centralisation et leur rapprochement avec la balance consolidée nationale.

Toutefois, le ministre des Finances conserve un rôle de régulation stratégique, notamment pour prévenir toute détérioration de l'équilibre budgétaire, modifier l'autorisation budgétaire en cours d'exercice ou conditionner l'utilisation des crédits aux disponibilités de trésorerie. Les ordonnateurs principaux peuvent également déléguer tout ou partie de leurs crédits à des ordonnateurs délégués (niveau central) ou secondaires (niveau déconcentré), permettant une exécution plus rapide et adaptée aux besoins locaux, notamment au sein des services déconcentrés et des représentations diplomatiques.

Enfin, conformément aux dispositions des articles 151 à 158 du décret n° 2020-978, les ordonnateurs principaux tiennent une comptabilité couvrant la phase administrative de la dépense et produisent des comptes administratifs qui sont centralisés et rapprochés avec la balance consolidée nationale. Cette organisation traduit un équilibre entre autonomie des gestionnaires sectoriels et supervision centralisée, assurant à la fois responsabilisation, transparence et efficacité dans l'exécution du budget-programme. Ainsi, la déconcentration de l'ordonnancement traduit un équilibre subtil entre autonomie et contrôle, permettant aux ministres et présidents d'institutions de gérer directement leurs programmes et budgets, tout en restant sous la supervision du ministre des Finances. Elle favorise une responsabilisation réelle,

⁵⁸ Article 13 du décret n° 2020-1020, Op. cit.

⁵⁹ Article 67 alinéa 1^{er} du n° décret 2020-1020, Op. cit.

renforce la performance et la reddition de comptes, et constitue un pilier central de la gestion axée sur les résultats introduite par le budget-programme.

Après avoir étudié les acteurs principaux, nous allons mettre en exergue les acteurs secondaires.

Paragraphe 2 : Les acteurs secondaires de la chaîne managériale du programme

Les politiques publiques sont mises en œuvre par différents acteurs. Autant d'acteurs interviennent pour exécuter le budget de l'Etat et mettre en œuvre les politiques publiques. Par le passé, aucun texte ne régissait explicitement les gestionnaires de la manière dont le fait la LOLF de 2020, qui identifie clairement les responsables de l'exécution, non seulement financière, mais également opérationnelle des politiques publiques. Elle introduit une clarification des rôles et responsabilités des acteurs, notamment à travers la création du responsable de programme, acteur clé directement impliqué dans la mise en œuvre des programmes budgétaires. Le responsable de programme (**Paragraphe 1**) et les autres acteurs au niveau opérationnel (**Paragraphe 2**) seront successivement étudiés.

A. Le responsable de programme, acteur central du nouveau dispositif budgétaire

En tant que technique de gestion budgétaire axée sur les résultats, le budget programme implique des innovations majeures dans le système de gestion des Etats membres de l'UEMOA. Parmi celles-ci, il est noté l'introduction de nouveaux acteurs de la gestion publique qui sont des responsables de programme. Il s'agit des gestionnaires qui s'engagent sur des objectifs de politique publique et reçoivent en contrepartie les moyens qui leur permettent de les atteindre et de répondre des résultats obtenus.

Comme rappelé précédemment, le responsable de programme a été introduit récemment dans l'exécution des programmes budgétaires à travers d'abord, la LOLF, ensuite par le décret n° 2020-1020 du 6 mai 2020 relatif à la gestion budgétaire de l'État, puis, plus récemment par le décret n° 2021-077 modifiant le décret n° 2019-594 du 14 février 2019 fixant ses conditions de nomination et ses attributions. Il est chargé, sur le plan opérationnel, de gérer le programme : élaboration des plans de travail, répartition des moyens entre les services techniques chargés de la mise en œuvre du programme, suivi des indicateurs de performance, animation du dialogue de gestion, pilotage des dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion⁶⁰.

⁶⁰ <https://www.finances.gouv.sn/reformes/budget-programme/>, consulté le 04 septembre 2025 à 12h-53mn.

Le responsable de programme (RPROG) relève du ministre ou, le cas échéant, du président d'une institution constitutionnelle, qui fixe les objectifs généraux de son ministère ou institution et agit comme ordonnateur principal des crédits des programmes et budgets annexes⁶¹. Partant de ces orientations, le RPROG détermine les objectifs spécifiques des programmes, affecte les moyens, contrôle les résultats des services chargés de leur mise en œuvre et veille au respect des dispositifs de contrôle interne et de gestion.

Il peut ainsi être défini comme la personne chargée d'assurer le pilotage opérationnel du programme, en traduisant les objectifs stratégiques en objectifs opérationnels adaptés aux compétences des services, dans le cadre du dialogue de gestion. Le RPROG nomme les responsables d'actions et d'activités, fixe les indicateurs de résultats et les valeurs-cibles, et s'assure de l'exécution efficace du budget-programme.

Le décret n° 2020-1020 du 6 mai 2020 précise que, sous l'autorité du ministre ou du président d'institution, le RPROG : *« fixe les objectifs spécifiques et affecte les moyens ; centralise les plans d'engagement trimestriels ; met en place un dispositif de contrôle de gestion avec l'appui du contrôleur de gestion ; anime et organise le dialogue de gestion ; rend compte des résultats infra-annuels et annuels et identifie les risques liés à l'exécution du programme, en mettant en œuvre les mesures de maîtrise et d'atténuation correspondantes »*⁶².

Le RPROG est chargé de concevoir, piloter et rendre compte de la mise en œuvre du programme dont il a la charge. Il élabore la stratégie et le budget à travers le projet annuel de performance (PAP), qui fixe les objectifs, les résultats attendus et justifie les crédits et emplois demandés. Il assure ensuite le pilotage du programme en organisant le dialogue de gestion, en définissant les structures opérationnelles, en désignant leurs responsables et en répartissant les moyens et objectifs correspondants. Enfin, il veille à la mise en œuvre effective du programme, en garantissant l'atteinte des résultats et en rendant compte de la performance obtenue dans le rapport annuel de performance (RAP).

Ce qui explique qu'au regard de l'importance des rôles et responsabilités de ces acteurs dans le dispositif de pilotage de la performance au sein des programmes, il importe de rappeler le nécessaire parachèvement de la mise en place de la chaîne managériale qui permettra d'assurer l'atteinte des objectifs d'efficacité, d'efficience et de performance inscrits dans les projets annuels de performance (PAP).

⁶¹ Article 67 de la loi organique n° 2020-07, Op. cit.

⁶² Article 19 du décret n° 2020-1020, Op. cit.

Acteur de premier plan, il organise avec ses collaborateurs le nouveau dialogue de gestion, articulé autour de : la formulation et l'actualisation des objectifs, des cibles et des indicateurs de performance ; de la formulation des actions et des activités ; de l'établissement du PAP ; de la répartition des crédits et des emplois entre les niveaux inférieurs ; du pilotage stratégique de l'exécution du programme ; des comptes rendus de gestion au contrôleur financier, avec qui il est coresponsable de la soutenabilité financière du programme ; du contrôle interne budgétaire ; de la préparation du RAP et de l'élaboration de la charte de gestion, c'est-à-dire des modalités de gestion interne du programme entre les différents acteurs.

Il lui revient dès lors, au regard de cette responsabilité « incompressible », de définir les modalités opérationnelles de gestion quotidienne du programme : « chaîne managériale opérationnelle du programme ».

Concrètement, le RPROG délègue la réalisation d'une partie des objectifs de son programme à des unités opérationnelles de premier niveau (PNO), constituées par lui et gérées par des responsables également désignés par lui.

Chaque RPNO gère, à son échelle, un pan du programme qui correspond à ses compétences fonctionnelles ou géographiques. Il délègue, à son tour, des pans de son sous-programme ou de ses activités à des responsables de second niveau ou niveau de gestion opérationnelle (RNGO). Le responsable de premier niveau opérationnel est celui de la supervision directe. Il encadre les agents exécutants, veille à la bonne exécution des tâches, à la discipline et à la qualité du travail. Il fait le lien entre le terrain et la hiérarchie. Le responsable de niveau de gestion opérationnelle, quant à lui, agit à un échelon supérieur. Il coordonne plusieurs unités, planifie les actions, gère les ressources et évalue la performance. Il assure la traduction des objectifs stratégiques en actions concrètes au sein de son domaine.

Par ailleurs, le responsable de programme a pour feuille de route un PAP et il rend compte de sa gestion, en fin d'exercice budgétaire, dans un RAP⁶³.

Étant le maillon central de la nouvelle gestion publique, à la charnière entre responsabilité politique et responsabilité de gestion. Le responsable de programmes, selon Lamine KOTE, « incarne une sorte de trait d'union entre le ministre, ce qui le situe à la charnière de la responsabilité politique, car il copilote le programme avec ce dernier tout en

⁶³ Article 69 alinéa 1^{er} du décret n° 2020-1020, Op. cit.

étant responsable de la déclinaison opérationnelle donc à la charnière de la responsabilité de gestion »⁶⁴.

Dans tous les cas, il convient de reconnaître que le responsable de programme est un agent majeur, sinon le maillon essentiel de la mise en œuvre des programmes budgétaires ainsi que des politiques publiques dans la mesure où il constitue l'intermédiaire entre l'autorité politique (ministre et président d'institution constitutionnelle) et les autres agents chargés de l'exécution des politiques définies par l'Etat sur le terrain.

B. Les acteurs au niveau opérationnel, une incarnation de l'efficacité de la structure de gestion budgétaire

Au-delà des acteurs principaux et secondaires comme le responsable de programme identifiés par la LOLF, la gestion budgétaire mobilise d'autres intervenants essentiels à la mise en œuvre concrète du budget et des politiques publiques. Ces acteurs opérationnels sont entre autres : le coordonnateur de programme, le responsable de la fonction financière, le responsable d'action, le responsable d'activité et le contrôleur de gestion⁶⁵. Ils forment la charpente technique et managériale de l'efficacité budgétaire. Ils assurent la déclinaison des orientations stratégiques en actions mesurables et évaluables sur le terrain.

Le coordonnateur de programme, souvent le Secrétaire général du ministère, joue un rôle de chef d'orchestre dans la gestion budgétaire. Il supervise la préparation des documents de planification et de performance (PAP, RAP, plans d'engagement), coordonne la répartition des crédits, garantit le respect du plafond d'emplois et veille à la mise en œuvre des dispositifs de contrôle interne. Il est également responsable du suivi de l'exécution budgétaire, de l'application des recommandations des organes de contrôle et de la cohérence globale de la politique budgétaire du ministère⁶⁶. Par son action, il garantit la synergie entre les programmes et la conformité des opérations avec les objectifs de performance. Ce qui laisse entendre que le coordonnateur occupe une place prépondérante, pour ne pas dire un rôle indispensable dans le cadre de l'opérationnalisation du programme.

Le responsable de la fonction financière (RFFI), généralement le chef du service administratif et financier⁶⁷, assure pour sa part la centralisation, la fiabilité et la soutenabilité de

⁶⁴ KOTE (Lamine), « *Quelle responsabilité des gestionnaires publics dans la nouvelle gestion budgétaire ?* », Op. cit., p. 122.

⁶⁵ Article 69 alinéa 1^{er} décret n° 2020-1020, Op. cit.

⁶⁶ Article 14 du décret n° 2020-1020, Op. cit.

⁶⁷ Article 15 du décret n° 2020-1020, Op. cit.

la gestion financière. Placé sous l'autorité du coordonnateur de programme, il veille à la cohérence entre les prévisions et les réalisations budgétaires, au respect des plafonds de crédits et à la qualité de la dépense publique. Ses missions comprennent la coordination des informations budgétaires, la validation des programmations, la consolidation des plans d'engagement, le suivi de l'exécution et la reddition des comptes. En ce sens, il incarne la responsabilité technique et financière du ministère, garantissant l'efficacité et la transparence de l'utilisation des ressources publiques. À ces missions s'ajoute une responsabilité en matière de reddition des comptes⁶⁸.

Le responsable d'action, sous la direction du responsable de programme, est chargé du pilotage opérationnel des services impliqués dans l'exécution des politiques publiques. Il coordonne les responsables d'activités, assure la bonne exécution des crédits, veille au respect des objectifs fixés et rend compte des résultats obtenus⁶⁹. Il participe également à l'élaboration des documents de performance (PAP/RAP), contribuant ainsi à la cohérence entre la stratégie budgétaire et la mise en œuvre concrète des programmes. Son rôle est d'assurer la fluidité du dialogue de gestion et la remontée fiable des informations.

Quant au responsable d'activité, il représente le niveau le plus concret et le plus proche du terrain. Sous l'autorité du responsable d'action, il planifie et exécute les crédits alloués à son activité, définit les indicateurs de performance⁷⁰, suit l'exécution budgétaire et évalue les résultats obtenus. Il s'assure de la conformité des dépenses avec les objectifs programmés et rend régulièrement compte de l'état d'avancement des travaux. Ce responsable transforme directement les crédits budgétaires en résultats tangibles, garantissant ainsi la pertinence et l'efficacité de la dépense publique.

Pour terminer, le contrôleur de gestion joue un rôle clé dans le pilotage de la performance des programmes. Sous l'autorité du coordonnateur des programmes, il garantit la qualité, la fiabilité et la pertinence des informations financières et opérationnelles. Ses missions portent sur l'élaboration de la stratégie ministérielle de contrôle de gestion, le suivi de la performance à travers des tableaux de bord, l'analyse des coûts et des écarts entre objectifs et résultats, ainsi que la vérification de la fiabilité des données des rapports de performance afin d'assurer transparence et la crédibilité dans la gestion publique⁷¹.

⁶⁸ Article 18 du n° décret 2020-1020, Op. cit.

⁶⁹ Article 20 du n° décret 2020-1020, Op. cit.

⁷⁰ Article 21 du n° décret 2020-1020, Op. cit.

⁷¹ Article 22 du n° décret 2020-1020, Op. cit.

En résumé, ces acteurs forment la clé de voûte de l'efficacité opérationnelle : par la coordination, le contrôle et l'évaluation, ils traduisent les objectifs stratégiques de l'État en résultats concrets et mesurables, renforçant ainsi la performance, la transparence et la responsabilisation dans la gestion publique.

Ainsi, après avoir identifié les principaux acteurs du niveau opérationnel et précisé leurs rôles respectifs dans la mise en œuvre du budget-programme, il convient désormais d'examiner la logique profonde qui sous-tend les nouvelles responsabilités de l'ensemble des acteurs principaux comme secondaires : celle de la culture de la performance et des résultats, devenue le fondement même de la nouvelle gouvernance publique.

Section 2 : Des responsabilités justifiées par le paradigme des résultats désormais acté

Les nouvelles charges conférées aux gestionnaires publics, justifiées par la culture des résultats, sont d'autant plus importantes qu'elles sont renforcées par des innovations structurelles apportées par le budget programme (**Paragraphe 2**) mais aussi du fait qu'elles ont pour soubassement la quête perpétuelle de la performance (**Paragraphe 1**).

Paragraphe 1 : Des responsabilités orientées vers la recherche de performance

La performance, guidée par les principes des « 3E » : économie, efficacité et efficience, demeure au cœur de l'action administrative. La directive n° 06/2009/CM/UEMOA impose d'évaluer les programmes budgétaires selon ces critères pour garantir une gestion publique performante. C'est la raison pour laquelle la programmation du budget général de l'Etat repose sur un cadre pluriannuel (**A**) sous réserve de mesure et d'évaluation de la performance par des référentiels (**B**).

A. La pluriannualité, un cadre budgétaire au service de la performance

La pluriannualité budgétaire constitue un principe central de la réforme des finances publiques, en parfaite adéquation avec la logique du budget-programme. Elle traduit la volonté d'inscrire la gestion publique dans une perspective de moyen terme, en tenant compte des impacts financiers des décisions présentes sur les exercices futurs. Ce mode de gestion favorise la discipline budgétaire, la prévisibilité de l'action publique et la soutenabilité des finances de l'État. Il s'agit d'un outil de modernisation qui permet d'anticiper les grandes transitions, comme la transition écologique, en planifiant sur plusieurs années les ressources et les efforts nécessaires.

La directive n° 06/2009/CM/UEMOA relative aux lois de finances et la LOLF sénégalaise n° 2020-07 du 26 février 2020 en ont précisé les instruments de mise en œuvre : le Document de Programmation Budgétaire et Économique Pluriannuelle (DPBEP) et le Document de Programmation Pluriannuelle des Dépenses (DPPD).

Le DPBEP, prévu à l'article 52 de la directive, constitue le premier instrument de la pluriannualité. Couvrant une période minimale de trois ans⁷², il sert de référence à l'élaboration du projet de loi de finances annuel. Il exerce trois fonctions principales :

1. Une fonction d'évaluation, en mesurant les recettes et dépenses globales, ainsi que l'évolution des ressources, charges et dettes du secteur public ;
2. Une fonction de prévision, en anticipant la soutenabilité des finances publiques et les besoins de financement des entreprises publiques ;
3. Une fonction normative, en fixant les objectifs d'équilibre budgétaire et financier à moyen terme, conformément au pacte de convergence et de stabilité de l'UEMOA.

Le processus d'élaboration du DPBEP est encadré et débute chaque année par une circulaire du ministre chargé des Finances. Il donne lieu à des concertations avec les ministères sectoriels et aboutit à l'adoption du document en Conseil des ministres.

Le DPPD, prévu à l'article 53 de la directive, constitue le second instrument de la pluriannualité. Élaboré par ministère, budget annexe ou compte spécial, il traduit de manière sectorielle les orientations fixées par le DPBEP. Il prévoit, sur une période d'au moins trois ans, l'évolution des crédits et des résultats attendus pour chaque programme, en lien avec les objectifs fixés.

Le DPPD est ainsi le vecteur privilégié de la performance publique : il fixe les objectifs, les indicateurs de résultats et les moyens mobilisés pour les atteindre. C'est sur sa base que sont élaborés les rapports annuels de performance (RAP), qui permettent d'évaluer la réalisation des objectifs et d'ajuster les politiques publiques.

En définitive, la pluriannualité budgétaire instaure un cadre de gestion cohérent et prospectif, garantissant la continuité de l'action publique, la rigueur dans la programmation financière et la recherche d'une meilleure performance dans l'utilisation des ressources de l'État.

⁷² Article 51 de la loi organique n° 2020-07, Op. cit.

Ainsi, après avoir mis en évidence la logique pluriannuelle qui encadre désormais la gestion publique, il convient d'examiner les référentiels de performance, véritables instruments de mesure et d'évaluation des résultats permettant d'apprécier l'efficacité des politiques publiques et la qualité de la gestion budgétaire.

B. Les référentiels de pilotage, outils de gestion de la performance

La réforme budgétaire axée sur la gestion orientée vers les résultats exige désormais que la gestion des acteurs publics s'inscrive dans un cadre de performance bien défini. Cela se traduit par le niveau de correspondance entre les résultats réellement obtenus et les objectifs établis au préalable. En d'autres termes, une action publique ne peut être considérée comme pertinente et responsable que si elle atteint les résultats escomptés.

Dans cette perspective, la performance s'affirme comme un élément clé de la responsabilisation des gestionnaires publics. Pour garantir une évaluation objective des résultats, un référentiel de performance a été mis en place. Ce dispositif méthodologique permet de mesurer, suivre et apprécier la performance des gestionnaires à l'aide d'outils standardisés. Ce référentiel repose sur deux instruments essentiels : le Projet Annuel de Performance (PAP) et le Rapport Annuel de Performance (RAP). Ils sont des outils de planification et d'évaluation de la performance.

En ce qui concerne le PAP, il est essentiel de mettre en avant qu'il incarne un véritable engagement envers les résultats. Le PAP représente la mise en œuvre concrète des objectifs fixés pour les ministères et les institutions constitutionnelles⁷³. Annexé au projet de loi de finances⁷⁴, il détaille la stratégie de chaque programme, les actions planifiées, ainsi que les objectifs tant stratégiques qu'opérationnels, accompagnés des indicateurs de performance correspondants. Le décret n° 2020-1020 du 6 mai 2020, relatif à la gestion budgétaire de l'État, précise que chaque programme doit être accompagné d'un projet annuel de performance qui indique : la stratégie du programme, le cadre de performance comprenant les objectifs, les cibles et les indicateurs de mesure⁷⁵, la répartition des crédits par action et par activité, avec une justification pour chaque franc, ainsi que les échéanciers de paiement et la projection des emplois rémunérés par l'État. Ainsi, le PAP symbolise un véritable engagement envers les

⁷³ Art 12 al. 5 de la loi organique n° 2020-07, Op. cit.

⁷⁴ Article 11 du décret n° 2020-1020, Op. cit.

⁷⁵ Direction de la Stratégie et de l'Évaluation, en collaboration avec les Départements de la Commission de l'UEMOA, guide de la gestion axée sur les résultats de la commission de l'UEMOA, février 2020, p. 43.

résultats, marquant une rupture avec l'ancienne logique du budget de moyens en reliant directement les crédits attribués à l'atteinte d'objectifs mesurables.

Sa préparation, réalisée par chaque ministère, suit une démarche participative et donne lieu à un dialogue de gestion entre les différents acteurs afin de garantir la cohérence entre les moyens alloués et les performances attendues.

De plus, le PAP ne se limite pas à une planification annuelle : il présente également les performances passées et attendues à moyen terme, traduisant la continuité de l'action publique et le suivi de la performance sur plusieurs exercices.

Quant au RAP, il constitue un instrument de reddition des comptes. Le RAP, annexé à la Loi de Règlement (LR), constitue le pendant du PAP. Il rend compte, pour chaque programme, de la mise en œuvre effective des engagements pris. Il évalue les résultats obtenus, les compare aux objectifs fixés dans le PAP et analyse les écarts constatés. L'article 69 du décret n° 2020-1020 précise que chaque responsable de programme doit produire un rapport annuel de performance retraçant : le niveau de réalisation des objectifs sur la base des indicateurs du PAP ; l'exécution des dépenses par programme, action et activité ; la consommation des autorisations d'emplois ; ainsi que les écarts observés entre prévisions et réalisations.

Le RAP doit être soumis au ministre chargé des Finances avant le 31 mars de l'année suivante, après validation technique par le coordonnateur des programmes. Il constitue ainsi un outil de reddition des comptes et de transparence budgétaire, car il permet au Parlement et au public de juger la performance réelle de la gestion publique.

Ainsi, le couple PAP/RAP constitue un pilier de la responsabilisation et de la performance publique. La mise en place conjointe du PAP et du RAP a profondément renouvelé la logique budgétaire. Ces deux instruments instaurent une chaîne complète de performance : le PAP fixe les engagements et les objectifs, tandis que le RAP en assure le suivi et l'évaluation. Leur articulation renforce la responsabilité des gestionnaires, qui sont désormais comptables non seulement de la régularité des opérations mais aussi de l'atteinte des résultats. Ce dispositif consacre la culture de la performance et de la reddition des comptes, valeurs au cœur de la réforme du budget-programme. En reliant la planification, l'exécution et l'évaluation budgétaire, il favorise une gestion publique plus efficace, transparente et tournée vers les résultats.

En somme, la mise en place des référentiels de performance traduit la volonté d’instaurer un management public fondé sur la responsabilité, la mesure et la transparence, rompant ainsi avec la logique administrative traditionnelle pour promouvoir une gouvernance axée sur la performance et l’efficacité de l’action publique.

Après avoir analysé la mise en place des référentiels de performance comme instruments de mesure et d’évaluation des résultats, il importe désormais d’examiner les innovations structurelles introduites par la réforme budgétaire, lesquelles viennent consolider les nouvelles responsabilités confiées aux gestionnaires publics et transformer en profondeur l’architecture de la gestion publique.

Paragraphe 2 : Des innovations structurelles du budget-programme renforçant ces nouvelles responsabilités

Les réformes du cadre budgétaire au sein de l’UEMOA et leur transposition dans le droit sénégalais ont introduit des mécanismes structurels inédits destinés à renforcer la responsabilisation des gestionnaires publics. Ces innovations marquent une rupture avec la gestion traditionnelle pour promouvoir une culture de résultats, d’efficacité et de transparence. Deux d’entre elles méritent une attention particulière : la logique de résultats, véritable pivot du nouveau management public **(A)**, et la fongibilité des crédits, corollaire de la liberté de gestion et de la reddition des comptes **(B)**.

A. Le passage à une logique des résultats, un changement de paradigme managérial

La réforme budgétaire engagée au sein de l’UEMOA à travers la directive n° 06/2009/CM/UEMOA relative aux lois de finances a introduit une transformation profonde du mode de gestion publique. Le budget de moyens, centré sur la conformité des procédures et le respect des dotations, a cédé la place à un budget de programmes, fondé sur la recherche de performance et de résultats.

Désormais, l’Etat doit être efficace et il doit être capable de le démontrer. Aussi, la gestion publique doit-elle se faire avec un réel souci de tirer le meilleur rendement possible des ressources utilisées pour la réalisation d’objectifs précis préalablement définis. La gestion doit alors allier l’efficacité à la transparence et à la régularité. Une telle évolution conduira à la mise en place d’un nouveau système de gestion tourné vers la performance. Ce système aura vocation à mettre un terme à la logique de moyens qui a prévalu jusque-là et à la déresponsabilisation

des ordonnateurs au regard de la notion de performance⁷⁶. La mise en œuvre de la réforme budgétaire avec ses différentes composantes aura pour effet d'introduire une nouvelle dimension de la responsabilité des acteurs de la dépense publique. Il s'agit d'une responsabilité d'ordre managérial qui requiert de nombreuses exigences.

Cette évolution traduit l'adoption d'une logique de résultats, laquelle repose sur une responsabilisation accrue des acteurs publics dans la mise en œuvre des politiques publiques. L'article 4 de la directive précitée précise que les dépenses de l'État sont désormais structurées par programmes, chacun étant assorti d'objectifs précis, de résultats attendus et d'indicateurs de performance destinés à en mesurer l'efficacité, l'efficience et l'économie.

La réforme de la gestion publique organise le passage d'une logique de moyens à une logique de résultats sur le fondement d'une adaptation des techniques de management de l'action publique et de la pertinence des contrôles de la gestion budgétaire et comptable. D'amples raisons qui font dire à Théophile Ahoua N'DOLI que « *la conception managériale de la gestion publique représente un véritable défi, voire une révolution pour les décideurs politiques* »⁷⁷.

Le Sénégal, en transposant cette directive à travers la LOLF n° 2020-07, a confirmé ce changement de paradigme. Désormais, la gestion publique est guidée non plus uniquement par la régularité juridique et comptable, mais par la recherche de l'efficacité de la dépense publique. La LOLF affirme expressément que la gestion budgétaire doit tendre vers une meilleure performance dans l'utilisation des ressources publiques.

Cette logique managériale nouvelle confère une autonomie de gestion accrue aux responsables de programmes, tout en leur imposant une obligation de résultats. Chaque gestionnaire devient ainsi responsable non seulement de l'exécution des crédits, mais aussi de l'atteinte des objectifs fixés dans le PAP et vérifiés par le RAP.

L'introduction de la GAR permet donc une meilleure articulation entre planification, exécution et évaluation des politiques publiques. Elle renforce la transparence de l'action de l'État, facilite la reddition des comptes et participe à l'amélioration continue de la gouvernance financière. En ce sens, la logique de résultats constitue un nouveau paradigme du management

⁷⁶ EL-YADOUNI (Fadoua), (2019) « *La responsabilité des ordonnateurs dans la réforme budgétaire* », *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit* « Numéro 11 : Décembre 2019 / Volume 4 : numéro 3 », p. 279.

⁷⁷ N'DOLI (Théophile AHOUA), *Manuel de finances publiques*, L'Harmattan Côte d'Ivoire, 2019, p. 17.

public, centré sur la performance et la responsabilité, en cohérence avec les standards internationaux de bonne gouvernance budgétaire.

Après avoir mis en évidence la logique de résultats comme fondement du nouveau management public, il convient désormais d'examiner un autre levier essentiel de responsabilisation des gestionnaires : la fongibilité des crédits, corollaire de la liberté de gestion et de la reddition des comptes.

B. La fongibilité des crédits, levier de renforcement des nouvelles responsabilités

Le budget de programme confère en outre plus de liberté aux gestionnaires qui peuvent déployer les crédits reçus à l'intérieur des programmes en changeant leur utilisation. C'est ce qu'on appelle la fongibilité des crédits. Cette dernière constitue l'un des apports majeurs de la réforme budgétaire issue du cadre harmonisé de 2009. Elle renforce la liberté de gestion accordée aux responsables de programmes, tout en exigeant en retour une responsabilité accrue sur les résultats.

La fongibilité asymétrique des crédits, introduite par la LOLF sénégalaise du 26 février 2020 en application des directives UEMOA de 2009, constitue un levier central de responsabilisation des gestionnaires publics. Elle permet le redéploiement interne des crédits au sein d'un même programme, offrant ainsi une souplesse de gestion et une meilleure adaptation aux besoins. Cette liberté demeure toutefois encadrée : les crédits de personnel peuvent abonder d'autres catégories de dépenses, mais l'inverse n'est pas autorisé⁷⁸. Ce mécanisme accorde une autonomie accrue aux responsables de programmes pour optimiser l'exécution budgétaire, tout en renforçant la reddition des comptes et le contrôle a posteriori⁷⁹. Inspirée de la LOLF française de 2001, cette innovation illustre l'équilibre entre liberté de gestion et exigence de performance, inscrivant la gestion publique sénégalaise dans une logique moderne de pilotage par les résultats. C'est dans cette dynamique qu'il convient de préciser que l'innovation majeure de la LOLF 2020, instaurant le budget-programme au Sénégal, consistait en la mise en place du principe de la fongibilité asymétrique qui devait permettre aux gestionnaires publics plus précisément aux acteurs de l'ordre administratif comme les

⁷⁸ YATIM (Fatima), « *L'exercice de la responsabilité managériale dans la sphère publique. Le cas des responsables de programme dans la LOLF* », *Politiques et management public* [En ligne], Vol 31/3, 2014, p. 11.

⁷⁹ <https://www.fallaitpasfairedudroit.fr/finances-publiques/les-finances-de-l-etat/l-execution-du-budget/493-la-fongibilite-asymetrique-entre-autonomie-et-responsabilite-des-gestionnaires-publics-dissertation>, consulté le 06 septembre 2025 à 14h-57mn.

responsables de programme de disposer de marges suffisantes pour gérer les services opérationnels centraux ou déconcentrés.

En effet, les crédits ouverts dans la loi de finances sont fongibles à l'intérieur d'un même programme. Cette disposition permet au responsable de programme d'ajuster la répartition des ressources entre actions ou activités pour mieux atteindre les objectifs fixés. Il peut, par exemple, réaffecter une partie des crédits d'une activité vers une autre plus prioritaire, sans recourir à une procédure lourde de révision budgétaire.

Cette innovation vise à accroître l'efficacité de la dépense publique, en donnant une marge d'initiative et d'adaptation aux gestionnaires face aux aléas de l'exécution budgétaire. Toutefois, cette liberté de gestion implique, en retour, une exigence accrue de reddition des comptes, afin d'assurer l'équilibre entre autonomie et responsabilité. En effet, le responsable de programme, bénéficiant de la fongibilité, doit justifier *a posteriori* l'utilisation des crédits et de la pertinence des arbitrages opérés. En ce sens, le dispositif de fongibilité asymétrique se traduit, donc, pour les gestionnaires publics, par une plus grande liberté *a priori* dont le corollaire est un contrôle plus strict *a posteriori*⁸⁰.

Dans le cadre du budget-programme, la reddition des comptes fait intervenir principalement six (06) catégories d'acteurs (le Ministre chargé des Finances, les ordonnateurs, les comptables publics, les responsables de programme, le juge des comptes et les parlementaires). Elle a principalement pour objectif d'assurer la qualité des procédures comptables et des comptes, la sincérité dans la tenue et la reddition des comptes, la transparence et la performance dans l'exécution des politiques publiques⁸¹. Prévue aux articles 68 et 69 du décret n° 2020-1020 du 6 mai 2020, la reddition des comptes trouve son expression principale dans le RAP. Ce document, annexé à la loi de règlement, expose les résultats obtenus, les écarts constatés par rapport aux prévisions du PAP, et les explications associées. Il traduit la volonté de passer d'une culture du moyen à celle du résultat et de la responsabilité.

Ainsi, la fongibilité et la reddition des comptes sont deux notions indissociables : la première confère la liberté d'action, la seconde en constitue la contrepartie en responsabilité.

⁸⁰ <https://www.fallaitpasfairedudroit.fr/finances-publiques/les-finances-de-l-etat/l-execution-du-budget/493-la-fongibilite-asymetrique-entre-autonomie-et-responsabilite-des-gestionnaires-publics-dissertation>, consulté le 03 novembre 2025 à 18h-09mn.

⁸¹ https://budget.sec.gouv.sn/articles/public_visualiser/enjeux-de-la-mise-en-oeuvre-du-budget-programme#:~:text=La%20pr%C3%A9paration%20et%20la%20pr%C3%A9sentation.%2C%20%C3%A9conomique%2C%20fonctionnel%20et%20programmative, consulté le 16 novembre à 00h-53mn.

Ensemble, elles instaurent un véritable contrat de performance entre l'État et ses gestionnaires, conciliant souplesse, efficacité et transparence.

Ce chapitre a montré que la réforme budgétaire et financière, fondée sur le budget-programme et la GAR, a considérablement accru les responsabilités des gestionnaires publics, notamment des agents de l'ordre administratif. Ces responsabilités sont justifiées par la culture de la performance et renforcées par les innovations introduites par le budget-programme. Il s'étend également aux comptables publics, désormais concernés par cette logique de responsabilité et de résultats

Chapitre 2 : Des responsabilités consolidées accordées aux agents de l'ordre comptable

La responsabilisation des agents de l'ordre comptable constitue un pilier central de la bonne gouvernance financière au Sénégal. Elle vise à garantir la régularité, la transparence et l'efficacité dans l'utilisation des deniers publics. Encadrée par le décret portant RGCP de 2020, la LOLF et les directives de l'UEMOA, cette responsabilisation combine à la fois des principes classiques hérités du modèle traditionnel (**Section 1**) et les exigences modernes de performance introduites par la LOLF (**Section 2**).

Section 1 : Des responsabilités reconnues aux comptables héritées du modèle comptable traditionnel

Cette première section examine le cadre traditionnel de la responsabilisation des comptables publics, fondé sur la régularité des opérations et la traçabilité des flux financiers. Cette responsabilisation vise à garantir la transparence et la régularité dans la gestion publique comptable, en faisant de ce dernier, un véritable acteur clé du contrôle des finances publiques. C'est dans cette dynamique qu'il faudra, successivement, revenir sur les différentes catégories de comptables publics (**Paragraphe 1**) avant de parler de leurs attributions (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : Les différentes catégories de comptables publics

Les comptables publics sont des agents de l'État ou de ses démembrements chargés d'exécuter matériellement les opérations budgétaires et financières : encaissement des recettes, paiement des dépenses, tenue des comptes et conservation des fonds publics⁸². La distinction entre comptables patents (**A**) et comptables de fait (**B**) s'avère alors essentielle.

A. Les comptables patents, agents légalement habilités au maniement des deniers publics

Les comptables patents disposent d'une habilitation officielle pour gérer les fonds publics, ce qui leur confère une responsabilité personnelle et pécuniaire en cas de manquements. Ils doivent exécuter les ordres de paiement, encaisser les recettes et garantir la conformité des opérations avec les lois et règlements en vigueur. La tenue rigoureuse des comptes de gestion constitue un outil de transparence et de contrôle, permettant à l'État et aux contrôleurs financiers de suivre la régularité des opérations. Les directives de l'UEMOA insistent sur ce rôle comme fondement de la sécurité des finances publiques.

⁸² Article 106 du décret du n° 62-195 du 17 mai 1962 portant réglementation concernant les comptables publics.

En effet, les comptables patents sont des agents légalement habilités à recouvrer les recettes, à payer les dépenses, à tenir la comptabilité et à assurer la conservation des fonds et valeurs de l'État et des organismes publics. Pour exercer ces fonctions, trois conditions statutaires sont exigées : la nomination, la constitution de garanties et la prestation de serment. Ainsi, conformément à l'article 25 du décret de 2020 portant RGCP, on distingue deux grandes catégories de comptables publics : les comptables de deniers et valeurs et les comptables d'ordre.

Les premiers sont habilités à manipuler et conserver les fonds publics ainsi que les valeurs mobilières telles que les bons, obligations ou actions. Ils effectuent les opérations de recettes et de dépenses, conservent les pièces justificatives et tiennent la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent. Trois sous-catégories peuvent y être distinguées : les comptables directs du Trésor, les comptables des administrations financières et les agents comptables des organismes publics⁸³.

D'abord, les comptables directs du Trésor, placés sous l'autorité du ministre des finances, ils exécutent les opérations budgétaires, financières et de trésorerie de l'État et des organismes publics, et assurent la garde et la conservation des deniers et valeurs qui leur sont confiés⁸⁴.

Ensuite, les comptables des administrations financières, souvent appelés receveurs, sont chargés du recouvrement certains impôts tels que les taxes douanières, les impôts indirects dans certains droits⁸⁵ et produits⁸⁶, ainsi que les pénalités fiscales et les poursuites dans les conditions fixées par les textes en vigueur. Ils appartiennent à la Direction générale des impôts et des domaines (DGID) et à la Direction générale des douanes (DGD), et centralisent leurs écritures dans les comptes des comptables directs du Trésor⁸⁷.

Enfin, les agents comptables des organismes publics exécutent toutes les opérations de recettes, de dépenses et de trésorerie des établissements auxquels ils sont accrédités⁸⁸.

Quant aux comptables d'ordre, ils n'exécutent pas directement d'opérations financières mais centralisent et présentent dans leurs écritures les opérations réalisées par d'autres

⁸³ Article 26 du décret n° 2020-978 du 23 avril 2020 portant Règlement général sur la Comptabilité.

⁸⁴ Article 27 du décret n° 2020-978, Op. cit.

⁸⁵ Droits d'enregistrement et de timbre.

⁸⁶ Produits tirés de l'exploitation des domaines.

⁸⁷ Article 28 du décret n° 2020-978, Op. cit.

⁸⁸ Article 29 du décret n° 2020-978, Op. cit.

comptables. Le comptable central du Trésor en est un exemple, car il assure la centralisation finale de la comptabilité de l'État, notamment les opérations de trésorerie, du budget général et des comptes spéciaux du Trésor. Leurs fonctions sont toutefois incompatibles avec celles des comptables en deniers et valeurs.

Par ailleurs, le comptable public se distingue dans la sphère administrative par sa responsabilité personnelle et pécuniaire : il doit rendre compte sur ses propres deniers des fautes commises dans l'exercice de ses fonctions, ce qui fait de lui un acteur essentiel et singulier dans le dispositif de gestion financière publique.

Si les comptables patents sont légalement habilités et responsables de la régularité des opérations, il existe également des situations où des agents interviennent sans habilitation.

B. Les comptables de fait, agents s'immiscant irrégulièrement dans la gestion des deniers publics

Les comptables de fait s'immiscent dans la gestion financière sans habilitation légale. Leur intervention constitue une faute grave, susceptible d'engager leur responsabilité pécuniaire et disciplinaire. Le droit public financier sénégalais et les directives UEMOA prévoient des sanctions pour toute immixtion irrégulière afin de protéger les deniers publics et d'assurer la régularité de la dépense.

Autrement dit, le comptable de fait est toute personne qui, sans en avoir la qualité ni agir sous le contrôle d'un comptable public, s'imisce dans la gestion des deniers publics⁸⁹.

Cette définition, issue du décret de 2020 portant RGCP au Sénégal, assimile le comptable de fait au comptable patent en matière de responsabilité personnelle et pécuniaire. En effet, il supporte les mêmes sanctions civiles et pénales pour toute faute de gestion.

La déclaration de comptable de fait est prononcée par la Cour des comptes, qui impose deux types de sanctions :

- La réparation, à travers la reddition des comptes et l'obligation de combler sur ses propres deniers les déficits constatés ;

⁸⁹ Article 47 règlement n° 01/2018/CM/UEMOA portant règlement financier des organes de l'union économique et monétaire ouest-africaine.

- La répression, qui peut se traduire par des amendes correspondant à la valeur des sommes irrégulièrement maniées ou des poursuites pénales pour immixtion dans les fonctions publiques⁹⁰.

Toute personne ayant effectuée, sans autorisation, des opérations de recettes, de dépenses, ou de maniement de fonds appartenant à un organisme public, ou ayant disposé irrégulièrement de ces deniers, est réputée comptable de fait⁹¹. Ces gestions irrégulières entraînent les mêmes obligations et responsabilités que celles des comptables réguliers⁹².

La gestion de fait est donc le maniement de deniers publics par une personne n'ayant pas la qualité de comptable public. Il s'agit d'une violation du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables. La constitution d'une gestion de fait assimile le gestionnaire de fait à un comptable public ; il doit donc rendre compte de sa gestion dans les mêmes conditions qu'un comptable patent et peut dès lors être sanctionné selon une procédure spécifique par les juridictions financières⁹³.

Après instruction de la Cour des comptes, un arrêt de débet est prononcé si un déficit ou paiement irrégulier est constaté, le comptable devant alors rembourser sur ses propres deniers. Ainsi, la notion de comptable de fait consacre une sanction de l'immixtion illégale dans la gestion financière publique, assurant la protection du Trésor et la régularité de la gestion des fonds publics.

La distinction entre comptables patents et de fait montre que la responsabilité comptable ne se limite pas aux erreurs involontaires : elle concerne également toute action non autorisée.

Au-delà de cette distinction, les attributions des comptables publics seront analysées dans le paragraphe suivant.

Paragraphe 2 : Les attributions des comptables publics

Les missions du comptable public s'articulent autour du contrôle de la régularité des actes émanant de l'ordonnateur ainsi que de leur exécution effective. Ces tâches, accomplies de manière autonome, s'accompagnent toutefois de l'obligation de tenir des comptes de gestion

⁹⁰ FALL (Mor) et TOURE (Ibrahima), Finances publiques, approche théorique et pratique, 3^e édition, L'Harmattan, 2024, pp. 162-163.

⁹¹ Article 24 du décret n° 2020-978, Op. cit.

⁹² FALL (Mafall), « *Le débet sans préjudice ne porte-t-il pas préjudice ? Condamner le comptable public au montant global d'une opération irrégulière sans aucun préjudice subi par l'État ou l'organisme public, interpelle !* », CERACLE, 07 Août 2024, p. 3.

⁹³ <https://www.collectivites-locales.gouv.fr/finances-locales/la-gestion-de-fait>, consulté le 10 novembre 2025 à 13h-42mn.

(A). Cependant, cette autonomie demeure strictement encadrée, car elle s'exerce essentiellement dans une perspective de contrôle rigoureux de la régularité des opérations budgétaires (B).

A. Une autonomie des comptables publics dans l'exécution budgétaire

Le comptable bénéficie d'une autonomie relative pour exécuter les opérations budgétaires, mais celle-ci est strictement encadrée par l'obligation de tenir des comptes de gestion détaillés. Ces comptes permettent aux ordonnateurs, contrôleurs financiers et autorités de l'État de suivre la régularité des opérations et de détecter toute irrégularité. Cette exigence est renforcée par les directives UEMOA qui insistent sur la transparence et la fiabilité des informations financières.

Le comptable public bénéficie d'une autonomie importante dans l'exécution du budget de l'État ou des organismes publics, tout en étant responsable de la tenue rigoureuse de la comptabilité. Cette autonomie s'explique par le rôle exclusif du comptable dans les différentes phases de l'exécution budgétaire, tant pour les dépenses que pour les recettes, faisant de lui le seul habilité à intervenir sans risque de gestion de fait. Le comptable public exécute deux types d'opérations.

D'une part, il réalise les opérations ordonnées par l'ordonnateur : en matière de recettes, il procède au recouvrement des impôts, taxes et autres créances de l'État ; en matière de dépenses, il effectue les paiements permettant à l'État ou à l'organisme public de s'acquitter de ses dettes envers les créanciers.

D'autre part, il accomplit certaines opérations à titre propre, telles que la gestion de la trésorerie, la conservation des fonds et valeurs, et la production de la comptabilité générale. Cette distinction illustre la double responsabilité du comptable : exécuter fidèlement les décisions de l'ordonnateur tout en assurant la régularité et la sécurisation des opérations financières dont il a la charge.

Cette autonomie est encadrée par l'obligation de tenir des comptes de gestion précis et détaillés, permettant de justifier les décisions prises, de suivre les performances financières et de garantir la transparence vis-à-vis des autorités de contrôle. Il intervient dans la phase comptable de la dépense en procédant au paiement, acte par lequel l'État ou l'organisme public s'acquitte de sa dette envers le créancier. Ce paiement, qui peut se faire en espèces, par chèque ou par virement bancaire/postal (obligatoire au-delà de 100 000 F CFA), éteint la créance. Dans

la phase de la recette, le comptable est le seul habilité à procéder au recouvrement des sommes dues.

Par ailleurs, le comptable public doit établir les comptes de gestion de son poste, centralisant les opérations de trésorerie, du budget général et des comptes spéciaux sous sa responsabilité, afin de permettre au directeur des comptes publics de dresser les comptes annuels de l'État⁹⁴.

Les comptes de gestion doivent être transmis à la Cour des comptes au plus tard le 30 juin de l'année suivant l'exercice budgétaire⁹⁵. Tout retard ou irrégularité dans leur dépôt peut entraîner des sanctions financières, tandis que la Cour exerce un contrôle strict sur ces comptes, validant leur régularité ou prononçant des débits (reconnaissance d'une faute entraînant remboursement) en cas de fautes de gestion. Le retard dans le dépôt des comptes au greffe central peut être sanctionné d'une amende de 50.000F par mois de retard, à l'encontre du comptable concerné⁹⁶.

Si cette autonomie est encadrée par la tenue obligatoire des comptes, elle reste limitée dans son champ d'action, car le comptable n'a pas à juger de l'opportunité économique ou stratégique des dépenses.

B. Une autonomie cantonnée au contrôle de régularité des opérations budgétaires

Les contrôles exercés par les comptables publics se situent à deux niveaux : le premier est la conséquence de la hiérarchisation au sein du corps telle que décrite ci-dessus. Le second découle de la division du travail et la répartition des compétences qui en résulte entre ordonnateurs et comptables. Ces contrôles ont trait aux vérifications que sont tenus d'exercer les comptables avant le paiement de toute dépense⁹⁷. Parce qu'il est toujours présumé responsable des irrégularités constatées dans sa gestion ou dans ses écritures, ou tout simplement des manquants de sa caisse et ce, quels qu'en soient les motifs, le comptable public a la faculté et même l'obligation de contrôler les documents que lui soumet l'ordonnateur avant d'effectuer tout paiement⁹⁸.

⁹⁴ Article 25 du décret n° 2020-978, Op. cit.

⁹⁵ Article 36 alinéa 1^{er} du décret n° 2020-978, Op. cit.

⁹⁶ <https://www.courdescomptes.sn/presentation/procedures/>, consulté le 23 septembre 2025 à 11h-59mn.

⁹⁷ ZAKI (Moussa), Le contrôle des finances publiques dans les Etats d'Afrique noire francophone : l'exemple du Niger et du Sénégal, thèse, Université des sciences sociales de Toulouse 1, janvier 1999, p. 91.

⁹⁸ *Ibid.*

Il s'agit du contrôle de la validité de la créance et de la qualité de l'ordonnateur. À cet effet, il vérifie les signatures et s'assure que le service dont paiement est demandé à la puissance publique a bien été rendu et a été liquidé avec exactitude. Si le comptable a quelque doute sur la validité des pièces de justification de la créance, « *il est (...) de principe constant qu'(il) peu(t) demander (à) l'ordonnateur, pour les besoins des contrôles dont il (est) chargé par les lois et règlements, la production d'un certificat administratif complétant les énonciations des pièces (considérées) »*⁹⁹.

Ainsi, il convient de noter que le rôle du comptable se limite à vérifier que les opérations sont conformes aux règles légales et que les crédits disponibles sont respectés. Cette responsabilité formelle protège les deniers publics et permet une reddition de comptes précise. Ce contrôle de régularité vise à s'assurer de la conformité des actes de l'ordonnateur à un ensemble de règles portant exclusivement sur la comptabilité publique¹⁰⁰.

Dans le système classique de la comptabilité publique, la logique juridique repose sur la distinction stricte des rôles des différents acteurs. Le comptable public occupe une place centrale, en tant que garant de la régularité des opérations financières. Sa mission principale est de contrôler les actes de l'ordonnateur et d'assurer l'exécution correcte des opérations budgétaires, tout en restant autonome dans l'exercice de ses fonctions. Ce contrôle s'exerce avant le paiement de la dépense.

Ainsi, dans le cadre de ses missions, le comptable intervient en deux temps : d'une part, il exécute les opérations prescrites par l'ordonnateur ; d'autre part, il effectue certaines opérations de trésorerie de manière indépendante, comme la garde et la conservation des fonds et valeurs, ou la production de la comptabilité générale. En matière de recettes, il s'assure que les créances de l'État ou des organismes publics sont correctement mises en recouvrement et perçues conformément aux ordres émis par l'ordonnateur. Pour les dépenses, il procède au paiement, qui éteint la dette de l'État ou de l'organisme envers le créancier¹⁰¹. Avant de procéder au paiement de la dépense, le comptable doit s'assurer de la qualité de l'ordonnateur, de la disponibilité des crédits, de l'exactitude de l'imputation de la dépense, du montant de la créance, de la conformité de la signature de l'ordonnateur ou de son délégué, de l'effectivité du service fait, etc. Le comptable public est également tenu de dresser des comptes de gestion du

⁹⁹ Cour des comptes française 3^e chambre, 20 sept. 1973, CAZANAVE et MAZEROLLES.

¹⁰⁰ NSANG EMANE (Martin), L'évolution de la gestion budgétaire et comptable l'État français sous la Ve République Du RGCP au GBCP : Analyse et perspectives, mémoire de master, juin 2015, p. 23.

¹⁰¹ Article 34 du décret n° 2020-978, Op. cit.

poste qu'il dirige. Ces comptes centralisent l'ensemble des opérations de trésorerie, du budget général et des comptes spéciaux exécutées sous sa responsabilité. En matière de patrimoine, il veille à la prise en charge à l'inventaire des actifs financiers et non financiers, ainsi qu'à la conservation des droits et privilèges attachés aux immobilisations.

Le contrôle exercé par le comptable est qualifié de contrôle de régularité externe et comptable. Il porte sur la conformité matérielle et apparente des pièces comptables : vérification de la qualité de l'ordonnateur, de la disponibilité des crédits, de l'exactitude de l'imputation, de la validité de la créance et de l'effectivité du service fait. En tout état de cause, le comptable doit attendre de l'ordonnateur que lui soit fournie la preuve du service fait « *pour la quotité dont il est fait état sur le mandat ou ordre de paiement et que soient fournies les bases de la liquidation de la dépenses* ». Cependant, comme l'indique Francis Jacque FABRE, « *le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables ne doit pas être entendu de manière si absolue qu'un conflit entre ordonnateurs et comptables puisse bloquer la machine administrative* »¹⁰².

Toutefois, ce contrôle ne se substitue pas à celui de la légalité administrative¹⁰³ : le comptable n'est pas juge de l'opportunité des décisions de l'ordonnateur ni de la légalité interne des actes administratifs¹⁰⁴. Il doit se soumettre à l'ordre réitéré de l'ordonnateur de procéder au paiement dès lors que toutes les pièces justificatives de l'exécution du service lui sont fournies (ordres de réquisition). En effet, la question de savoir si le comptable était habilité à contrôler la légalité des actes de l'ordonnateur, a longtemps fait débat en France. Dans ses arrêts, notamment *Balme* (CE, 5 février 1971) et *Braun* (CE, 8 septembre 1997), le Conseil d'État français a indiqué que les comptables publics n'ont pas à se faire juges de la légalité interne des décisions administratives et législatives¹⁰⁵. Le contrôle du comptable est donc un contrôle de légalité externe¹⁰⁶.

Ainsi, la fonction du comptable public combine autonomie dans l'exécution des opérations budgétaires et rigueur dans le contrôle de régularité, tout en garantissant la transparence et la responsabilité dans la gestion des deniers publics. Son rôle est déterminant

¹⁰² FABRE (Francis Jacque), A. FROMENT-MEURICE, les grands arrêts de la jurisprudence financière, p. 111.

¹⁰³ En refusant tout paiement par exemple, toutes les fois que la décision à la base de l'émission du mandat de paiement est illégale quant au fond.

¹⁰⁴ FALL (Mor) et TOURE (Ibrahima), Finances publiques, approche théorique et pratique, Op. cit., p. 169.

¹⁰⁵ - CE Section, 5 février 1971, Ministre de l'Économie et des Finances, *Receveur municipal de Vienne Isère Sieur BALME* ; - CE, 8 septembre 1997, Ministre de l'Économie et des Finances (*Centre hospitalier de Besançon c/ BRAUN*).

¹⁰⁶ AKHOUNE (Farhana.), Le statut du comptable en droit public financier, Paris : LGDJ, Coll. Bibliothèque c/ Finances Publiques et Fiscalité, 2008, pp. 142-145.

pour sécuriser les opérations financières, prévenir les fautes de gestion et assurer la fiabilité des comptes de l'État ou des organismes publics.

L'évolution de la gestion publique avec la LOLF et les directives UEMOA introduit une logique de performance qui élargit le rôle et la responsabilité des comptables au-delà du simple contrôle formel.

Section 2 : Des responsabilités comptables renforcées sous l'empire de la LOLF

Avec l'adoption de la LOLF, la responsabilisation du comptable public intègre désormais la logique de performance, où l'efficacité et la contribution aux objectifs programmatiques sont aussi importantes que la régularité des opérations. Cette section analyse cette mutation en deux axes : la redéfinition du contrôle sous l'égide de la performance (**Paragraphe 1**) et la transformation de la fonction comptable (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : Le paradigme de performance au cœur de la redéfinition du contrôle comptable

Le système financier et budgétaire public sénégalais évolue d'une logique de moyens vers une logique de résultats, réorientant les missions du comptable vers la performance et l'efficacité (**A**). Ce passage soulève des questions sur le possible allègement du contrôle a priori des comptables publics (**B**).

A. La performance, cadre de référence des missions des comptables publics

Le passage d'une logique de moyens à une logique de résultats, consacré par les directives de l'UEMOA et ses textes d'application au Sénégal¹⁰⁷, érige désormais la performance en référence centrale des missions comptables. Sous la LOLF, le comptable public ne se contente plus de contrôler la légalité des opérations : il participe à l'atteinte des objectifs fixés par les programmes budgétaires. Chaque dépense doit être justifiable au regard de résultats précis, mesurables et évaluables. Les directives UEMOA sur la budgétisation axée sur les résultats imposent un suivi systématique des indicateurs de performance. Cela renforce la responsabilité du comptable dans la fiabilité des données transmises et la contribution à l'efficacité de l'action publique. La notion de performance, empruntée au secteur privé, est de plus en plus intégrée dans la gestion des services publics. Cette évolution repose sur une volonté

¹⁰⁷ La LOLF n° 2020-07 et le décret n° 2020-978 portant RGCP.

d'améliorer l'efficacité, la qualité des services rendus aux usagers et de rationaliser les dépenses publiques¹⁰⁸.

La gestion publique traditionnelle au Sénégal, héritée du modèle classique, reposait principalement sur une logique de moyens. Dans ce système, l'accent était mis sur la régularité formelle des opérations et le respect strict des procédures comptables et budgétaires. Chaque acteur, ordonnateur, comptable public ou agent de contrôle avait des missions bien circonscrites et la responsabilité se limitait essentiellement à vérifier que les dépenses et recettes étaient correctement imputées, justifiées et autorisées. L'efficacité ou l'atteinte des objectifs économiques et sociaux n'était pas au cœur de cette logique.

Avec l'adoption progressive de la budgétisation axée sur les résultats et des réformes issues du décret n° 2020-978 portant RGCP, le Sénégal opère un changement de paradigme fondamental dans la gestion publique administrative et comptable. Le passage à une logique de performance implique que la gestion publique ne se limite plus au simple contrôle de régularité ou au maniement des moyens financiers. Elle vise désormais à évaluer l'efficacité et l'efficience de l'utilisation des ressources publiques. Ainsi, les comptables publics et les ordonnateurs doivent intégrer, dans leurs actions, des indicateurs de performance, des objectifs mesurables et un suivi des résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés.

Dans ce contexte, le comptable public conserve ses fonctions traditionnelles de recouvrement des recettes et de paiement des dépenses, mais il devient également acteur de la fiabilisation et de la traçabilité des résultats budgétaires. La tenue des comptes de gestion et la production de la comptabilité générale permettent de mesurer non seulement la régularité des opérations, mais également leur contribution à l'atteinte des objectifs fixés. Le contrôle exercé par la Cour des comptes prend donc une dimension élargie : il ne s'agit plus uniquement de constater des irrégularités, mais aussi de vérifier la performance et l'efficacité de la gestion publique.

Ce passage à une logique de résultats s'accompagne d'une responsabilisation accrue des comptables publics. Ceux-ci sont désormais être évalués non seulement sur la régularité formelle de leurs opérations, mais aussi sur leur contribution à l'optimisation des ressources publiques et à l'atteinte des objectifs budgétaires. Toute ingérence non autorisée dans la gestion

¹⁰⁸ <https://fr.scribd.com/document/776561130/La-logique-de-performance-est-elle-compatible-avec-le-service-public>, consulté le 16 novembre à 12h-57mn.

des deniers publics, que ce soit par des comptables de fait ou d'autres agents, reste sanctionnée. Ce qui garantit ainsi l'intégrité du système.

Ainsi, le contrôle du comptable public se transforme pour s'adapter au paradigme de performance : il devient moins normatif et bureaucratique, et plus orienté vers l'efficience, l'efficacité et la valeur ajoutée des programmes publics, tout en conservant la responsabilité du comptable vis-à-vis de la régularité et de la sécurité des fonds publics.

En résumé, le passage d'une logique de moyens à une logique de résultats transforme la comptabilité publique sénégalaise : elle devient un outil non seulement de contrôle, mais aussi de pilotage de la performance, renforçant la transparence, la responsabilisation et l'efficacité de l'action publique.

Si le comptable contribue à la performance, le desserrement des contrôles a priori soulève des questions sur l'étendue de sa responsabilité personnelle et pécuniaire.

B. Le nécessaire desserrement du contrôle a priori des comptables publics

Le contrôle de régularité comptable, historiquement a priori et exhaustif, visait à sécuriser les deniers publics en s'assurant de la stricte application des règles administratives et comptables. Avec la gestion budgétaire axée sur la performance, ce contrôle connaît un desserrement, laissant davantage place à un contrôle a posteriori, sélectif et centré sur l'atteinte des objectifs des programmes. Le décret n° 2020-978 portant RGCP et les directives de l'UEMOA consacrent cette évolution, modulant les contrôles selon l'efficacité du contrôle interne et favorisant l'évaluation des résultats. Cette transition répond à la nécessité de concilier régularité et efficacité, en dépassant le caractère bureaucratique du contrôle strictement normatif, perçu comme contraignant par les ordonnateurs et certains comptables. Selon la doctrine, le contrôle a priori, tout en restant un outil de prévention, doit aujourd'hui s'inscrire dans une logique de performance, permettant au comptable public d'adopter une approche plus managériale et adaptée aux objectifs de gestion des finances publiques. Le contrôle financier effectué aussi bien au niveau central que déconcentré, était considéré par les gestionnaires comme invasif et déresponsabilisant¹⁰⁹. Afin de l'adapter à la nouvelle démarche de simplification et de responsabilisation des gestionnaires, ce contrôle mérite d'être allégé de

¹⁰⁹ DUHAMEL (Pierre-Mathieu.), « Le contrôle financier et la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) », n° 91 septembre 2005, p. 112.

sorte qu'il soit recentré dans le contrôle du respect de l'autorisation budgétaire¹¹⁰. Ce nouveau contrôle consiste d'une manière générale, au début de l'exécution budgétaire, à veiller à la soutenabilité et à la sincérité des prévisions de dépenses et d'emplois, exprimés dans le document de programmation budgétaire initiale des ministres, lequel doit revêtir le visa du contrôleur financier¹¹¹. Durant l'exécution budgétaire, le contrôle financier veille au respect de la fongibilité asymétrique, et examine les comptes rendus d'exécution budgétaire. Les actes de gestion importants lui sont soumis pour appréciation. Ce contrôle effectué en cours de gestion est considérablement simplifié par la primauté d'outils moins contraignants¹¹².

Autrement dit, le contrôle de régularité comptable, destiné à protéger les deniers publics contre les malversations et le gaspillage, reposait traditionnellement sur un contrôle a priori et exhaustif, visant à s'assurer de l'application rigoureuse des règles administratives et comptables¹¹³. Cette technique permettait d'intervenir avant l'exécution des actes, ce qui la rendait efficace pour prévenir les irrégularités. Toutefois, avec l'avènement de la gestion budgétaire axée sur la performance, la logique a évolué : le contrôle a priori est désormais allégé au profit d'un contrôle a posteriori, sélectif et axé sur l'appréciation de l'atteinte des objectifs des programmes¹¹⁴. La directive de l'UEMOA¹¹⁵ et le décret n° 2020-978 portant RGCP au Sénégal consacrent cette évolution, en modulant les contrôles en fonction de l'efficacité et de la qualité du contrôle interne des services ordonnateurs, et en valorisant le contrôle de gestion.

Par ailleurs, il convient de noter qu'avec la réforme du budget-programme au Sénégal, le contrôle a priori des comptables, qui vérifiait la régularité des opérations avant paiement ou encaissement, a été assoupli. L'accent est désormais mis sur un contrôle a posteriori, centré sur la performance, la responsabilisation des gestionnaires marquant le passage d'un contrôle formel et centralisé à un contrôle global centré sur les résultats et la reddition de comptes. S'agissant du contrôle a posteriori des finances publiques, il consiste à vérifier les opérations après leur exécution, afin d'évaluer la conformité, l'efficacité et la bonne utilisation des fonds

¹¹⁰ NSANG EMANE (Martin), L'évolution de la gestion budgétaire et comptable l'État français sous la Ve République Du RGCP au GBCP : Analyse et perspectives, mémoire de master, juin 2015, Op. cit., p. 57.

¹¹¹ *Ibid.*

¹¹² *Ibid.*

¹¹³ DJITE (Mamadou), « *Le régime de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public dans un contexte de réformes budgétaire et comptable* », CERACLE, p. 1.

¹¹⁴ DJITE (Mamadou), « *Le régime de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public dans un contexte de réformes budgétaire et comptable* », Op. cit., p. 2.

¹¹⁵ Article 13 de la directive n° 07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique.

publics, en se concentrant sur les résultats et en corrigeant les éventuels dysfonctionnements, contrairement au contrôle a priori qui intervenait avant l'action.

Dans le cadre du budget-programme, les contrôles budgétaires se caractérisent par un contrôle a priori allégé (contrôle modulé) et un contrôle a posteriori renforcé incluant un contrôle de performance¹¹⁶. Cette transformation traduit une logique de performance qui cherche à concilier régularité et efficacité, en réduisant les contraintes d'un contrôle systématique perçu comme bureaucratique. En ce sens, le contrôle a posteriori et sélectif, en fonction des risques dans une logique de partenariat et de collaboration, semble prendre le dessus sur le contrôle a priori et exhaustif. Ce qui signifie que le contrôle a priori laisse de plus en plus la place au contrôle a posteriori.

Selon Mamadou DJITE, conseiller à la Cour des comptes du Sénégal, le contrôle a priori et exhaustif a progressivement perdu de son utilité, car il ne prend pas en compte la finalité de l'action publique, se limitant à la conformité stricte des actes. De même, Moussa ZAKI souligne que si cette technique reste utilisée dans certaines administrations africaines, son champ a été réduit ces dernières années¹¹⁷, comme en témoigne la suppression du contrôle a priori dans les entreprises publiques et parapubliques par la loi n° 90-07 du 26 juin 1990¹¹⁸.

Toutefois, il importe de préciser les modalités de ce contrôle qualifié de plus souple. Le contrôle a priori allégé est caractérisé par trois aspects qui traduisent sa souplesse. En premier lieu, ce contrôle s'exerce de manière modulable selon la qualité du contrôle dans l'entité et en fonction des enjeux budgétaires. Une appréciation du niveau de risque conditionne l'intensité des contrôles a priori. Le contrôle est ensuite partenarial, car il prend en compte, dans l'exercice des vérifications a priori, les mesures prises par l'ordonnateur pour donner une assurance raisonnable de la maîtrise des risques financiers. Enfin, le contrôle financier met l'accent désormais sur des vérifications a posteriori, pour limiter les entraves à l'action des ordonnateurs. L'objectif étant la diminution des actes soumis au visa ou à l'avis préalable¹¹⁹.

¹¹⁶ https://budget.sec.gouv.sn/articles/public_visualiser/enjeux-de-la-mise-en-oeuvre-du-budget-programme#:~:text=La%20pr%C3%A9paration%20et%20la%20pr%C3%A9sentation,%2C%20C3%A9conomi%C3%A9%20fonctionnel%20et%20programm%C3%A9matique, consulté le 16 novembre 2025 à 00h-47mn.

¹¹⁷ ZAKI (Moussa), Le contrôle des finances publiques dans les Etats d'Afrique noire francophone : l'exemple du Niger et du Sénégal, Op. cit., p. 81.

¹¹⁸ Loi n° 90-07 du 26 juin 1990 relative à l'organisation et au contrôle des entreprises du secteur parapublic et au contrôle des personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la puissance publique (Journal officiel du 7 juillet 1999), <https://www.courdescomptes.sn/loi-n90-07-du-26-juin-1990-relative-a-lorganisation-et-au-contrôle-des-entreprises-du-secteur-parapublic-et-au-contrôle-des-personnes-morales-de-droit-privé-bénéficiant-du-concours-financier-d/>, consulté le 30 octobre 2025 à 00h-09mn.

¹¹⁹ NSANG EMANE (Martin), L'évolution de la gestion budgétaire et comptable l'État français sous la Ve République Du RGCP au GBCP : Analyse et perspectives, mémoire de master, juin 2015, Op. cit., p. 57.

Sans modifier le cadre juridique du contrôle du comptable institué par le RGCP, deux outils plus souples ont été élaborés : le contrôle hiérarchisé de la dépense et le contrôle partenarial.

Au-delà du contrôle, la LOLF transforme également la fonction comptable elle-même, modifiant les missions et la nature des responsabilités des comptables.

Paragraphe 2 : L'impact de l'évolution de la fonction comptable dans la redéfinition de la responsabilité du comptable

Le rôle du comptable public au Sénégal a connu une profonde transformation avec la réforme du budget-programme et l'adoption d'une logique de performance. Cette évolution se traduit à la fois par une modernisation de la fonction comptable, désormais intégrée dans la chaîne globale de la performance financière, et par une redéfinition des responsabilités des acteurs intervenant dans cette nouvelle organisation. Les développements qui suivent examineront successivement ces deux aspects : la modernisation de la fonction comptable **(A)** et la mutation des responsabilités des comptables publics **(B)**.

A. Une fonction comptable modernisée, intégrée dans la chaîne de performance financière publique

La modernisation de la comptabilité publique repose sur l'utilisation d'outils informatiques et la coordination renforcée avec les ordonnateurs et contrôleurs financiers. Cette intégration améliore la fiabilité des comptes, la transparence des opérations et la traçabilité des flux financiers. Les directives UEMOA recommandent des systèmes informatisés harmonisés pour permettre un suivi efficace et une évaluation rigoureuse des programmes budgétaires. La fonction comptable a connu bien des mutations qui appellent nécessairement à une redéfinition de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public. En effet, la réforme communautaire des finances publiques, intervenue en 2009, a aménagé des innovations touchant le système comptable des Etats au sein de l'espace¹²⁰.

La fonction comptable publique au Sénégal a connu une évolution majeure avec la mise en œuvre progressive de la réforme du budget-programme, inspirée des principes de la LOLF 2020 et du RGCP 2020. Cette réforme vise à moderniser la gestion des finances publiques et à renforcer la responsabilité des acteurs tout en intégrant les exigences de performance dans l'utilisation des deniers publics.

¹²⁰ FALL (Thioyél), La responsabilité des gestionnaires publics à l'aune du budget programme : étude de cas du Sénégal, Op. cit., p. 75.

Historiquement, le comptable public se limitait au contrôle de la régularité formelle des opérations dans le cadre d'un budget de moyens, reposant sur des contrôles a priori systématiques visant à garantir la conformité des dépenses et recettes aux règles administratives et comptables. Aujourd'hui, il intervient dans un cadre plus large où la performance et l'efficacité sont centrales, la comptabilité de gestion devient un outil stratégique pour évaluer la réalisation des objectifs assignés aux ordonnateurs et gestionnaires, et le contrôle a posteriori prend le pas sur le contrôle a priori, responsabilisant davantage les gestionnaires.

La modernisation de la fonction comptable s'accompagne de son insertion dans une chaîne intégrée de performance financière, reliant comptables, ordonnateurs et autorités de contrôle. Les comptables publics assurent l'exécution des opérations de trésorerie et la tenue des comptes, fournissent des informations fiables pour le suivi des programmes, et participent à la reddition de comptes à la Cour des comptes conformément au RGCP 2020 et aux directives communautaires de l'UEMOA. Le partenariat avec les ordonnateurs est renforcé, le comptable n'étant plus uniquement un contrôleur mais un acteur de soutien à la performance par la fourniture de données comptables et financières permettant l'évaluation des résultats des politiques publiques.

L'évolution est également en cohérence avec le droit communautaire de l'UEMOA, qui recommande une gestion axée sur la performance, des comptes de gestion consolidés et centralisés garantissant transparence et fiabilité, et un desserrage des contrôles a priori au profit d'un contrôle interne et a posteriori efficace. Ainsi, la fonction comptable modernisée dépasse la simple conformité réglementaire pour devenir un outil stratégique de pilotage et de performance des finances publiques.

La nouvelle comptabilité générale a apporté un certain nombre d'exigences que ne pouvaient contenir les multiples systèmes d'information existants dans les ministères. Il était donc urgent de faire évoluer ceux-ci par la mise en place d'un système intégré et partagé entre les acteurs de la chaîne de gestion. Toutefois, le développement et la mise en place d'un tel système empiriquement s'avèrent un processus continu¹²¹.

Si la fonction comptable est modernisée, cela entraîne une redéfinition des responsabilités, désormais orientées vers la performance et la fiabilité de l'information.

¹²¹ NSANG EMANE (Martin), L'évolution de la gestion budgétaire et comptable l'État français sous la Ve République Du RGCP au GBCP : Analyse et perspectives, mémoire de master, juin 2015, Op. cit., p. 65.

B. Une redéfinition des responsabilités des comptables dans la nouvelle chaîne comptable de l'État

Les comptables publics voient leur responsabilité étendue : ils doivent non seulement assurer la régularité des opérations mais aussi garantir la qualité et la fiabilité des informations financières et contribuer à l'efficacité de l'action publique. Ils deviennent des acteurs clés de la reddition de comptes, assurant que les décisions budgétaires sont exécutées correctement et que les rapports reflètent fidèlement la réalité des opérations. Cette redéfinition traduit une convergence entre responsabilité formelle et responsabilité de performance, en conformité avec le droit public financier sénégalais et les directives UEMOA. Autrement dit, la redéfinition des responsabilités des acteurs de la chaîne comptable de l'État au Sénégal s'inscrit dans le cadre de la modernisation de la gestion publique et de l'exigence de performance, telle qu'impulsée par la directive relative aux lois de finances dans l'UEMOA et le RGCP sénégalais de 2020.

L'obligation de qualité comptable, fondée sur la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes, place les comptables publics au cœur d'un dispositif visant à renforcer la transparence et la fiabilité des opérations financières, à faciliter le contrôle des gestionnaires et à prévenir les risques financiers. Cette obligation implique la tenue rigoureuse des comptes, des procédures de contrôle plus strictes et une gestion proactive des risques, avec une mise en cause possible de la responsabilité en cas de négligence ou de manquement ayant entraîné un préjudice financier.

Toutefois, comme le souligne Mamadou DJITE, l'élargissement du champ d'intervention du comptable, qui devient garant de la qualité comptable, ne se traduit pas par une extension de sa responsabilité personnelle et pécuniaire, qui reste limitée aux faits générateurs traditionnels. Le comptable public reste ainsi soumis à un régime de responsabilité ciblé, même s'il détient et manie d'importantes sommes d'argent, lui exposant potentiellement à des tentations. La directive relative aux lois de finances habilite la Cour des comptes à certifier les comptes publics, à contrôler le dispositif de contrôle interne, la qualité des procédures comptables et la performance des programmes, et à émettre des recommandations pour améliorer le système¹²². Elle prévoit également la possibilité de sanctions pour toute défaillance dans la tenue rigoureuse des comptes.

Le juge financier a ainsi établi que la responsabilité pécuniaire ne peut être retenue en l'absence de fait générateur, ce qui limite l'exposition des comptables face aux irrégularités

¹²² Article 51 de la directive n° 06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 relative aux lois de finances dans l'UEMOA.

purement formelles ou techniques. Cette absence de sanction pour la tenue des comptes crée un contraste avec les pratiques du secteur privé, où la qualité des comptes sociaux conditionne directement la responsabilité des comptables.

Ainsi, malgré l'intégration des comptables publics dans une logique de performance et leur rôle central dans la nouvelle chaîne comptable de l'État, le régime de responsabilité reste marqué par les héritages historiques de la fonction, combinant exigence de qualité comptable et limitation des risques pécuniaires. Ce décalage souligne la complexité de concilier performance, fiabilité des comptes et responsabilisation effective des acteurs dans le contexte sénégalais.

Suite à ces quelques précisions ci-dessus, il apparaît clair que la réforme budgétaire et financière liée au budget-programme a profondément modifié la responsabilité des gestionnaires publics, tant ordonnateurs que comptables, en introduisant une logique de performance et de reddition de comptes. Toutefois, malgré ces changements, le régime classique de responsabilité ne disparaît pas et continue de s'appliquer. La seconde partie se penche donc sur la persistance de ces régimes traditionnels de responsabilité.

Deuxième partie : De nouveaux régimes de responsabilité sans grand changement avec les régimes classiques

La réforme du budget-programme n'a pas profondément modifié les régimes de responsabilité des gestionnaires publics, qu'il s'agisse des ordonnateurs ou des comptables. Elle maintient les régimes classiques qui existaient, tout en renforçant le contrôle, plus précisément celui exercé par la Cour des comptes. Le système de contrôle public poursuit toujours les mêmes objectifs : prévenir les irrégularités, détecter les fautes et en tirer les conséquences à travers la sanction et la correction¹²³. Les textes en vigueur, notamment la LOLF de 2020, le RGCP de 2020 et les décrets encadrant la gestion financière et comptable, demeurent les principales bases juridiques fixant les conditions d'engagement (**Chapitre 1**) et les sanctions de la responsabilité des gestionnaires des deniers publics (**Chapitre 2**).

¹²³ FALL (Thioyel), La responsabilité des gestionnaires publics à l'aune du budget programme : étude de cas du Sénégal, Op. cit., p. 50.

Chapitre 1 : les conditions d'engagement de la responsabilité des gestionnaires publics

Chaque gestionnaire public, qu'il soit ordonnateur ou comptable, répond personnellement des irrégularités constatées dans sa gestion. Les textes législatifs et réglementaires en vigueur précisent les conditions dans lesquelles cette responsabilité peut être engagée aussi bien du côté des ordonnateurs que du côté des comptables. Il convient donc d'aborder dans un premier temps, les conditions d'engagement de la responsabilité des ordonnateurs (**Section 1**) et celles relatives aux comptables publics dans un second temps (**Section 2**).

Section 1 : Les cas d'ouverture de la responsabilité des ordonnateurs

L'ordonnateur, défini par le décret n° 2020-978 comme celui qui prescrit et ordonne l'exécution des recettes et dépenses publiques¹²⁴, joue un rôle central dans la gestion financière de l'État. Il engage les dépenses, constate les droits et ordonnance les paiements, tout en respectant les crédits votés et les objectifs budgétaires¹²⁵. Cependant, sa responsabilité ne peut être engagée qu'en présence d'une faute de gestion qui lui est personnellement imputable (**Paragraphe 1**), et sous réserve du respect de certaines conditions cumulatives (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : Une faute de gestion commise, élément indispensable dans l'engagement de la responsabilité

Est constitutive d'une faute de gestion, « toute atteinte aux lois et règlements régissant les finances publiques ou toute atteinte à toute loi et à un règlement particulier régissant les autres organismes sous contrôle de la Cour des comptes »¹²⁶. Celles-ci peuvent résulter soit d'actions commises par les gestionnaires des opérations financières et budgétaires de l'Etat (**A**), soit d'une abstention fautive entraînant un préjudice pour la collectivité (**B**)¹²⁷.

A. Une faute de gestion par action

La faute de gestion par action résulte d'un comportement actif de l'ordonnateur qui, par ses décisions ou initiatives, viole les règles encadrant la gestion des deniers publics et cause ou

¹²⁴ Article 17 al. 1^{er} du décret n° 2020-978, Op. cit.

¹²⁵ Article 19 al. 1^{er} du décret n° 2020-978, Op. cit.

¹²⁶ THEOUA-N'DRI (Pélagie), « la sanction disciplinaire des gestionnaires publics pour faute de gestion en Côte d'Ivoire », in RFFP, 2022, n° 157, pp. 19-34. ; Voir article 90, déterminant les attributions, la composition, l'organisation, et le fonctionnement de la Cour des comptes.

¹²⁷ SANE (Mamadou Salif), « La faute de gestion en droit public financier sénégalais », in Variations autour de la performance dans l'Etat, Mélanges en l'honneur du professeur Nicaise MEDE, Volume 2, L'Harmattan, 2024, p. 10.

risque de causer un préjudice à la collectivité. Selon Rémy CABRILLAC, la faute, du latin *fallita*, c'est-à-dire action de faillir, se définit comme étant « *la violation d'une obligation préexistante imputable à son auteur* »¹²⁸, tandis que la gestion, du latin *gestio*, de *gerere* renvoie à « *l'administration d'un patrimoine appartenant à autrui selon les règles de droit et de bonne conduite* ». Appliquée à la sphère publique, la faute de gestion par action traduit ainsi une mauvaise utilisation des ressources de l'État ou une violation manifeste des principes de régularité, d'efficacité et d'économie. C'est une infraction particulière « *qui pose les problèmes les plus épineux en matière de compétence de la Cour de discipline et, plus généralement, de responsabilité des administrateurs* »¹²⁹.

Historiquement, la notion de faute de gestion s'est imposée pour combler le vide juridique existant entre la responsabilité du comptable et celle de l'ordonnateur¹³⁰, participant tous deux à l'exécution des recettes et des dépenses publiques¹³¹. Comme le soulignent GROPPER et MICHAUT, elle vise à sanctionner « *tout acte ou omission contraire aux intérêts d'un organisme public, même en l'absence d'irrégularité formelle* »¹³², ce qui montre l'ampleur de son champ d'application. Elle permet ainsi de soumettre les ordonnateurs, longtemps perçus comme les détenteurs d'un pouvoir discrétionnaire à une véritable exigence de reddition des comptes.

La Cour des comptes du Sénégal, investie par la loi n° 2012-23 du 27 décembre 2012, apprécie souverainement la qualification de faute de gestion. L'article 57 de cette loi énumère les faits constitutifs de telles fautes, qu'ils concernent les dépenses, les recettes ou la gestion patrimoniale des organismes publics. Ce contrôle porte aussi sur la régularité et la sincérité des comptabilités ainsi que sur la matérialité des opérations qui y sont décrites¹³³.

¹²⁸ CABRILLAC (Rémy), « *Dictionnaire du vocabulaire juridique* », Lexis Nexis 2016, p. 248.

¹²⁹ SAIDJ (Luc), « *La responsabilité devant la Cour de discipline budgétaire et financière* », Lamy Collectivités territoriales, Responsabilités n° 275-40.

¹³⁰ En France, jusqu'en 1948, seuls les comptables pouvaient être sanctionnés en matière de gestion des deniers publics. Les ordonnateurs ne pouvaient être sanctionnés que sur le terrain de la gestion de fait. C'est la loi n°48 1484 du 25 septembre 1948 tendant à sanctionner les fautes de gestion commises à l'égard de l'Etat et de diverses collectivités et portant création d'une Cour de discipline budgétaire et financière qui est venu remédier à ce problème en créant une responsabilité spécifique des ordonnateurs devant la Cour de discipline budgétaire.

¹³¹ DIOUKHANE (Abdourahmane), *Les juridictions financières dans l'UEMOA : La Cour des comptes du Sénégal*, Dakar, L'Harmattan 2016, p. 97.

¹³² GROPPER (Nicolas) et MICHAUT, chronique sous CDBF, 24 février 2006, Altus Finance, AJDA 2006, p. 1251.

¹³³ SANE (Mamadou Salif), « *La faute de gestion en droit public financier sénégalais* », Op. cit., p. 10.

S'agissant des dépenses, constitue une faute de gestion par action, tout engagement ou ordonnancement effectué en violation des règles budgétaires et financières¹³⁴. Les cas les plus fréquents concernent la violation des règles régissant les marchés publics, les engagements de crédits non autorisés, ou les dépenses effectuées sans base légale ni justification économique. Ces irrégularités entraînent souvent un gaspillage ou une mauvaise utilisation des ressources publiques. En ce sens, la Cour des comptes du Sénégal a déclaré Ibrahima SALL, DG de la SICAP, coupable de faute de gestion pour : avoir imputé ou fait imputer irrégulièrement des dépenses ; avoir enfreint la réglementation régissant les marchés publics ; s'être livré à des faits caractérisés créant ainsi un état de gaspillage des ressources de la SICAP ; avoir violé les règles régissant l'exécution des dépenses¹³⁵.

En ce qui concerne les recettes, la faute de gestion par action découle du non-respect du principe de légalité budgétaire, qui impose que l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions soient fixés par la loi¹³⁶. En matière de recettes, le principe de légalité impose qu'aucune recette ne peut être constatée, liquidée ou encaissée sans texte préalable. Au Sénégal, la Constitution confie à la loi le soin de fixer l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions¹³⁷, tandis que la LOLF interdit toute perception non prévue par la loi. L'ordonnateur doit donc vérifier la base légale de la recette avant d'émettre un ordre de recette ou un titre de perception¹³⁸, et le comptable doit s'assurer que la recette est légalement prévue avant son recouvrement ou l'octroi d'exonérations. À cet effet, le RGCP prévoit que toute créance constatée et liquidée doit être formalisée par un titre de perception ou un ordre de recette émis par l'ordonnateur, qui en a seul l'initiative. Cela inclut notamment les rôles, avis d'imposition, états de liquidation, titres de régularisation, décisions de justice et arrêtés de débet pris par les autorités compétentes¹³⁹.

Selon Mamadou Salif SANE, certains pays comme le Burkina Faso sanctionnent explicitement les infractions fiscales commises par les agents publics, notamment le fait

¹³⁴ Article 57 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.

¹³⁵ Cour des comptes du Sénégal, arrêt n° 01/2024, rendu en audience du 28 novembre 2024, *affaire ministère public/ Ibrahima SALL DG de la SICAP*.

¹³⁶ Article 57 de la loi organique n° 2012-23, Op. cit.

¹³⁷ Article 67 de la Constitution sénégalaise du 22 janvier 2001.

¹³⁸ SANE (Mamadou Salif), Op. cit., p. 18.

¹³⁹ Article 47 al. 1-2 du décret n° 2020-978, Op. cit.

d'omettre ou de fournir sciemment des déclarations fiscales inexactes ou incomplètes¹⁴⁰. Une disposition similaire existe également en Côte d'Ivoire¹⁴¹.

La faute de gestion par action inclut également le gaspillage ou la dilapidation des deniers publics, même sans violation formelle d'un texte¹⁴², traduisant une mauvaise utilisation des ressources ou une mauvaise hiérarchisation des priorités. GROPPER et MICHAUT soulignent que cette faute ne nécessite pas un enrichissement personnel, mais vise à protéger l'exemplarité et la rigueur de la fonction publique. Elle s'inscrit dans une logique de gouvernance responsable, où la liberté de gestion s'accompagne de redevabilité, conformément au principe « liberté, responsabilité, sanction » mis en avant par MICHAUT.

Alors, pour engager la responsabilité de l'ordonnateur, cette condition relative à l'existence d'une faute de gestion par action doit être remplie. Il est à préciser aussi que cette faute de gestion peut également résulter d'une abstention.

B. Une faute de gestion par abstention

La faute de gestion par abstention en finances publiques se caractérise par l'inaction ou le défaut d'action d'un responsable public face à un manquement aux règles de gestion des finances, qu'il s'agisse d'entorses à la légalité ou d'une mauvaise performance de l'action publique. Elle implique un manque de diligence qui conduit à des violations des lois et règlements financiers, ou à un défaut de performance.

Ainsi, de par son abstention dans l'exécution du budget, l'ordonnateur peut commettre une faute de gestion tout en sachant qu'il n'a posé aucun acte concret. En pareilles circonstances, elle sanctionne un comportement, c'est-à-dire la violation d'un principe et non celle d'un texte. Il convient de souligner qu'à la suite de DESCHEEMAEKER, l'abstention que sanctionne la CDBF peut revêtir plusieurs situations¹⁴³. D'abord, elle est celle du chef qui ne surveille pas le fonctionnement de son service, et peut même s'étendre aux filiales d'une société-mère. Ensuite, l'abstention que sanctionne la Cour est celle d'un ordonnateur qui n'organise pas son service de façon à en assurer un fonctionnement correct. C'est en tout cas ce que le juge a relevé dans l'affaire des abattoirs de la Villette, où la faute de gestion était celle

¹⁴⁰ Voir l'article 80 de la n° 14-2000 AN du 16 mai 2000 portant attributions, organisation, fonctionnement de la Cour des comptes.

¹⁴¹ Voir l'article 90 de la loi n° 2018-979 du 27 décembre 2018 déterminant les attributions, la composition, l'organisation et le fonctionnement de la Cour des comptes.

¹⁴² Article 57 de la loi organique n° 2012-23, Op. cit.

¹⁴³ DESCHEEMAEKER (Christian), « *Cour de discipline budgétaire et financière* », Jcl. A., 2017, Fasc. 1270, n° 122.

du président de la société d'économie mixte (SEM) qui n'avait pris aucune mesure permettant à celle-ci de suivre le déroulement technique et financier du projet dont la réalisation lui avait été confiée¹⁴⁴.

En outre, cette faute de gestion par abstention est commise soit par négligence ou par absence de conservation des pièces justificatives. Autrement dit, cette inaction peut faire perdre à la collectivité publique un gain important et courir ainsi le risque d'être sanctionnée par le juge financier répressif. Dans cette même logique, la chambre de discipline budgétaire et financière sanctionne l'absence de conservation de pièces justificatives des opérations exécutées¹⁴⁵.

Premièrement, en ce qui concerne les fautes commises par négligence, il faut souligner que ce sont des infractions commises par un gestionnaire soumis à une obligation de diligence comme le ferait un bon père de famille. En ce sens, la Cour des comptes du Sénégal a déclaré Ibrahima SALL, DG de la SICAP, coupable de faute de gestion par abstention pour : avoir manqué de diligences pour faire prévaloir les intérêts de la SICAP¹⁴⁶.

Une négligence est souvent une forme de faute de gestion caractérisée par une omission, une imprudence ou un manque de vigilance dans l'application des règles ou la surveillance des processus. Elle peut résulter d'une omission ou d'une imprudence. Le fait de ne pas sauvegarder les intérêts financiers, ne pas effectuer les contrôles nécessaires ou ignorer des irrégularités comptables sont des exemples de négligence.

Par ailleurs, dans le cadre de l'exécution de la recette, deux fautes de gestion par inaction relative en une négligence peuvent être relevées. Il s'agit du défaut par l'ordonnateur de poursuivre un débiteur de l'Etat pour se faire payer ainsi que de la négligence dans le contrôle des actes de recettes des subordonnés faisant perdre à la collectivité publique des ressources.

Deuxièmement, l'autre faute de gestion par abstention peut résulter d'une absence de conservations des pièces justificatives. Ces dernières doivent être conservées minutieusement par l'ordonnateur à titre de preuve. Ainsi, après l'exécution des opérations financières, le gestionnaire public a l'obligation de conserver toutes les pièces justificatives. L'absence de pièces justificatives est sanctionnée par la chambre discipline financière pour faute de gestion.

¹⁴⁴ KAMDOM (Yves Gabriel Djeya), « *La responsabilité des ordonnateurs dans le système financier public contemporain : étude comparée des droits camerounais et français* », Op. cit., p. 59.

¹⁴⁵ SANE (Mamadou Salif), « *La faute de gestion en droit public financier sénégalais* », Op. cit., p. 23.

¹⁴⁶ Cour des comptes du Sénégal, arrêt n° 01/2024, rendu en audience du 28 novembre 2024, *affaire ministère public/ Ibrahima SALL DG de la SICAP*.

En effet, le décret portant RGCP exige que toutes les pièces justificatives soient conservées par l'ordonnateur. C'est dans ce sens qu'il indique que : « *les actes des gestionnaires de crédits des ordonnateurs sont retracés dans la comptabilité budgétaire permettant de suivre le déroulement des opérations budgétaires et d'effectuer le rapprochement avec les écritures des comptes publics* »¹⁴⁷. De surcroît, la loi sur la Cour des comptes mentionne : « *Les pièces ayant permis la préparation et l'exécution de l'engagement, de la liquidation, du mandatement et, éventuellement, du paiement de la dépense sont conservées par les ordonnateurs pendant les délais prescrits par les textes et tenues à la disposition de la Cour des comptes qui peut en obtenir communication ou copie chaque fois qu'elle le juge nécessaire. Il en est de même des pièces concernant les recettes* »¹⁴⁸. Alors, les gestionnaires sont dans l'obligation de conserver tous les documents relatifs aux opérations financières qu'ils ont effectuées sous réserve de sanctions.

Bien que l'existence d'une faute de gestion doive être remplie, il convient en outre de préciser que cette condition reste cumulative à d'autres conditions aussi importantes pour engager effectivement la responsabilité d'un ordonnateur.

Paragraphe 2 : Une faute subordonnée à d'autres conditions cumulatives

Il est de coutume, même en droit de la responsabilité civile, que pour mettre en jeu la responsabilité, il faut impérativement la présence de trois conditions cumulatives. Ces conditions sont d'une part, la faute déjà étudiée ci-dessus et d'autre part, un préjudice financier significatif **(A)** et d'un lien de causalité directe existante entre ces deux éléments **(B)**.

A. Un préjudice financier significatif existant

Pour engager la responsabilité d'un gestionnaire de crédit, celui-ci doit causer, par sa faute, un préjudice financier significatif à la collectivité publique. La faute commise doit entraîner un manque à gagner pour l'Etat. En ce sens, un préjudice financier significatif désigne un dommage au patrimoine de l'État ou d'une collectivité, causé par une faute grave d'un gestionnaire public. L'appréciation de son importance est faite en fonction du montant du dommage et du budget de l'entité concernée

En effet, en raison de son rôle déterminant sur la sanction à infliger, le préjudice financier constitue une notion essentielle à la détermination du niveau de responsabilité des

¹⁴⁷ Article 23 du décret n° 2020-978, Op. cit.

¹⁴⁸ Article 45 de la loi organique n° 2012-23, Op. cit.

ordonnateurs. En effet, le préjudice n'est pas un simple critère formel de détermination du niveau de responsabilité des ordonnateurs, son existence apparaît comme une « *circonstance aggravante* » du manquement. Par ailleurs, le préjudice renforce la personnalisation de la sanction des ordonnateurs en établissant les conséquences patrimoniales de chacun de ses manquements¹⁴⁹.

Pour autant, l'absence de l'adjectif « *financier* » ne modifie en rien les conditions de mise en jeu de la responsabilité des ordonnateurs. Il est vrai que cet adjectif associé au terme préjudice sous-tend une approche patrimoniale du dommage matériel qui résulterait d'une perte subie ou d'un gain manqué. Le caractère significatif du préjudice financier est apprécié en tenant compte de son montant au regard du budget de l'entité ou du service relevant de la responsabilité du justiciable.

À ce titre, il convient de préciser que le préjudice financier a toujours été un élément essentiel pour la détermination de la responsabilité des ordonnateurs. On parle de préjudice financier significatif résultant d'une faute de gestion d'un ordonnateur lorsqu'il y a une irrégularité ou négligence commise dans l'engagement, la liquidation ou l'ordonnancement des dépenses conduisant à une perte effective et mesurable pour les finances publiques et que cette perte soit directement imputable à une décision fautive ou illégale de l'ordonnateur.

En d'autres termes, un préjudice financier significatif résultant d'une faute de gestion d'un ordonnateur désigne une perte substantielle pour les finances publiques, directement causée par une décision ou un acte irrégulier, fautif ou illégal de la part de l'ordonnateur dans l'exercice de ses fonctions.

Il peut s'agir, par exemple, de l'engagement de dépenses sans disponibilité de crédits, de la passation de marchés publics en violation des procédures légales, ou encore de l'octroi d'avantages ou subventions sans base juridique. Ce type de comportement peut entraîner une surfacturation, un paiement indu ou la non-exécution de services, causant un appauvrissement injustifié de la personne publique. Ce type de préjudice peut entraîner la responsabilité personnelle de l'ordonnateur devant les juridictions financières, notamment devant la chambre de discipline financière de la Cour des comptes, conformément à l'article 56 de la loi 2012-23 du 27 décembre 2012 relative à cette juridiction.

¹⁴⁹ KAMDOM (Yves Gabriel Djeya), « *La responsabilité des ordonnateurs dans le système financier public contemporain : étude comparée des droits camerounais et français* », Op. cit., p. 62.

Cependant, il faut noter que cette responsabilité ne peut être mise en jeu que si un lien direct avec la faute commise est établi.

B. Un lien de causalité direct établi

Pour sanctionner l'ordonnateur, il faut prouver l'existence d'un lien de causalité entre la faute commise par ce dernier et le préjudice subi par l'entité publique. Cette exigence découle notamment de l'insertion du terme « *préjudice* » dans la loi n° 74/18 du 5 décembre 1974, ou dans le CJF, l'obligation d'identifier le lien de causalité résulte des termes des textes précités. Il y est prévu qu' « *il peut être émis à la charge de l'agent fautif à titre de débet, le montant réel du préjudice [réel] chiffré subi par la puissance publique [...]* », ou « *toute personne [...] qui, dans l'exercice de ses fonctions ou attributions, aura, en méconnaissance de ses obligations, procuré à autrui un avantage injustifié [...], entraînant un préjudice pour le Trésor, la collectivité [...]* »¹⁵⁰.

À ce sujet, ADVIELLE et VAN HERZELE soutiennent que l'emploi des termes « *fautif* » ou « *procuré à autrui un avantage injustifié* » semble subordonner le prononcé de la sanction à « *la preuve d'un lien de cause à effet entre le préjudice et la faute de l'ordonnateur apparu à l'occasion d'une opération irrégulièrement réalisée* »¹⁵¹.

C'est la raison pour laquelle le lien de causalité est considéré comme étant une condition essentielle pour engager la responsabilité d'un ordonnateur car, chaque fois qu'un dommage est établi, il faudra que le fait dommageable en soit bien l'origine. En outre, le lien de causalité suppose qu'il existe une relation directe et certaine entre la faute commise par l'ordonnateur et le dommage subi par l'administration. Autrement dit, la faute doit être la cause immédiate et déterminante du dommage financier constaté. Ce lien ne peut être hypothétique ou indirect, il doit être établi de manière claire, sans rupture dans la chaîne des faits. Ce qui laisse dire que si la CDF veut sanctionner un ordonnateur, il ne suffit pas de démontrer un dommage et un acte fautif, il faut que ce dernier soit bien la cause du dommage (manque à gagner)¹⁵².

En l'absence de ce lien, même en présence d'une faute, la responsabilité ne peut être légalement engagée, car le dommage pourrait résulter d'une cause extérieure ou d'un autre intervenant dans la chaîne de gestion publique. En ce sens, dans l'arrêt École nationale de

¹⁵⁰ KAMDOM (Yves Gabriel Djeya), « *La responsabilité des ordonnateurs dans le système financier public contemporain : étude comparée des droits camerounais et français* », Op. cit., p. 71.

¹⁵¹ ADVIELLE (Frédéric) et HERZELE (Pierre Van), Le juge des comptes et le préjudice financier, AJDA, 2014, n° 35, p. 1989.

¹⁵² KAMDOM (Yves Gabriel Djeya), « *La responsabilité des ordonnateurs dans le système financier public contemporain : étude comparée des droits camerounais et français* », Op. cit., p. 71.

formation agronomique (ENFA) du 12 octobre 2018, la CDBF française a mis en lumière le lien de causalité entre la faute commise et le préjudice subi par cet organisme public¹⁵³. C'est alors ce lien de causalité qui permet d'imputer clairement la perte à l'auteur de la faute et de justifier une éventuelle sanction. La Cour des comptes française a eu à infirmer un débet, jugeant que le lien de causalité directe entre la faute du comptable et le préjudice financier subi n'était pas établi, le jugement du tribunal administratif de Rouen mettant en cause l'ensemble des services du centre hospitalier dans son arrêt du 24 février 2000, *Petitpas*¹⁵⁴.

Très souvent, le lien de causalité peut-être beaucoup plus complexe car, il est rare que la faute du dirigeant poursuivi soit la cause unique du dommage. En cela, il faut retenir deux conceptions de la causalité, notamment en cas de pluralité de causes, qui sont utilisées par le juge et suivies par une partie de la doctrine. Il s'agit de la théorie de l'équivalence des conditions et de la causalité adéquate.

S'agissant de la première théorie, elle met sur le même pied, tous les mobiles qui ont pu contribuer au dommage. Ainsi, dès que se trouve un fait générateur de responsabilité, son auteur est considéré comme étant à l'origine du dommage¹⁵⁵. Dans le cas d'espèce, c'est-à-dire de la responsabilité des ordonnateurs, la faute de gestion commise par ces derniers est nécessaire pour engager leur responsabilité. La Chambre de Discipline Financière (CDF) applique, avec justesse, cette théorie lorsqu'elle est appelée à se prononcer sur la gestion d'un ordonnateur. À ce titre, elle identifie tous les faits ayant contribué au dommage.

En ce qui concerne la causalité adéquate, l'objectif ici est de voir parmi tous les manquements commis par les ordonnateurs, le plus important ayant occasionné directement le dommage. D'après cette théorie, le juge financier ne doit imputer la responsabilité à l'auteur du fait générateur que si ce fait est la cause prépondérante du dommage, c'est-à-dire qu'elle figure parmi les causes immédiates et directes du dommage. La doctrine classique privilégie cette théorie parce que seul est retenu, le fait dont on peut estimer qu'il avait une vocation particulière à provoquer le dommage.

En clair, il faut noter que ce lien de causalité revêt ainsi une double portée dans la mesure où d'une part, il protège l'ordonnateur contre des accusations infondées en ce sens que la Cour

¹⁵³ CDBF, 12 octobre 2018, *École nationale de formation agronomique (ENFA)*, req., n° 223-786.

¹⁵⁴ Cour des comptes (France), 24 février 2000, *Petitpas, comptable du Centre hospitalier général de Dieppe*, GAJF, pp. 285-289, <https://www.concoursena.com/wp-content/uploads/2022/08/Les-grands-arre%CC%82ts-de-jurisprudence-financie%CC%80re.pdf>, consulté le 30 octobre 2025 à 01h-23mn.

¹⁵⁵ GIRARDI (Jean-Luc), « *Nouveau régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics. Les premières décisions des Chambres régionales des comptes* », GFP, 2013, p. 5.

des comptes exige la preuve d'un enchaînement direct entre son action ou abstention fautive et le dommage et d'autre part, il permet à la CDF de fonder objectivement sa décision sur des éléments concrets et tangibles. Comme pour le cas des ordonnateurs, l'engagement de la responsabilité des comptables publics obéit également au respect de certaines conditions.

Section 2 : Les cas d'ouverture de la responsabilité des comptables publics

Les comptables publics, en raison de leur rôle central dans la gestion des deniers publics, voient leur responsabilité engagée selon deux régimes principaux : sans faute (**Paragraphe 1**) et pour faute (**Paragraphe 2**). La section présente ces deux régimes en détaillant leurs fondements et modalités.

Paragraphe 1 : L'engagement de la responsabilité des comptables publics sans faute

Ce régime repose sur la responsabilité objective du comptable : il peut être tenu responsable dès la simple constatation d'un manquement (**A**), mais cette responsabilité peut être modulée par des causes d'exonération (**B**).

A. Une responsabilité objective fondée sur la simple constatation d'un manquement

La responsabilité objective, ou sans faute, repose sur le principe que le comptable est tenu de répondre des anomalies constatées dans sa gestion, même en l'absence de mauvaise intention ou de négligence. Concrètement, cette responsabilité se déclenche lorsqu'il y a : un déficit de caisse, une recette non recouvrée ou une dépense irrégulièrement payée¹⁵⁶, sans qu'il soit nécessaire de prouver une faute.

D'abord, dans le cas d'un déficit de caisse ou d'un manquement portant sur des deniers ou des valeurs, un arrêt datant du 12 avril 1978, la 3^{ème} section au niveau de la Cour suprême¹⁵⁷ a sanctionné l'administrateur de crédit du « Fonds national pour les contributions communes à la lutte contre l'incendie et les fléaux calamiteux » pour défaut de contrôle sur ses subordonnés.

Ensuite, pour le deuxième cas de figure, l'arrêt de la Cour des comptes française du 22 juillet 2015, DRFIP d'Aquitaine et du département de la Gironde, 1^{ère} chambre¹⁵⁸ en est une parfaite illustration. En l'espèce, deux titres de perception (27 030,81 €) ont été égarés et n'ont

¹⁵⁶ Article 37 du décret n° 2020-978, Op. cit.

¹⁵⁷ Voir l'ordonnance n° 63-6 du 3 juin 1963 et la loi n° 72-48 du 12 juin 1972 qui ont complété la structuration de la Cour suprême créée par l'ordonnance.

¹⁵⁸ GAJF, pp. 82-84.

pas pu être recouvrés. Le comptable, n'ayant pas prouvé que l'Etat aurait été dans l'impossibilité de les recouvrer, le défaut de recouvrement a été considéré ici comme un préjudice financier. Alors, la Cour le constitue en débet.

Enfin, pour le troisième cas de figure, il convient de noter que ce manquement s'analyse au regard des obligations de contrôle posées par l'article 34 du décret portant RGCP¹⁵⁹. Relativement à ce cas, le juge financier sénégalais a sanctionné, pour faute de gestion, des indemnités irrégulièrement perçues par une ancienne Directrice générale de la SAPCO¹⁶⁰ et noté, dans son rapport public 2002, l'octroi d'avantages injustifiés aux directeurs généraux de la LONASE, allocation de frais de mission à des taux excédant le barème en vigueur et délégations en nombre pléthorique lors des missions à l'étranger¹⁶¹. Alors, le juge des comptes se limite à vérifier l'existence d'un écart dans la caisse, d'une irrégularité dans le paiement ou d'une recette non recouvrée pour constituer le comptable en débet. La preuve de l'existence de ces manquements a rendu la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables à la fois objective et rigide.

Ce principe, tiré de la responsabilité objective sans faute du comptable, est illustré par la jurisprudence constante. Ainsi, dans l'arrêt de la Cour des comptes française, 26 janvier 2015, *Trésoyer-payeur général de l'Ariège*¹⁶², le juge a constitué en débet un comptable pour un solde inexplicé, indépendamment de toute faute personnelle.

Par ailleurs, cette responsabilité objective, mise en jeu sans preuve de faute doit en effet entraîner un préjudice financier sur les caisses de l'Etat ou de l'organisme public.

Selon Mafall FALL, « *la responsabilité du comptable public est objective, car il suffit de constater un manquement à ses obligations administratives de contrôle pour qu'elle soit engagée* ». C'est dans ce sillage qu'il parle de responsabilité sans faute du comptable public comme caractère principal de la responsabilité de ce dernier¹⁶³. Mor FALL et Ibrahima TOURÉ confirment cette approche en parlant d'une responsabilité sans faute, fondée sur la simple constatation d'une irrégularité comptable¹⁶⁴.

¹⁵⁹ Article 34 du décret n° 2020-978, Op. cit.

¹⁶⁰ Arrêt n° 03/2001 du 17 octobre 2001.

¹⁶¹ Rapport public 2002-2003, p. 25., disponible sur <http://sigif.gouv.sn/app/uploads/2017/01/Resum-public-2002-2003.pdf> consulté le 04 novembre 2025 à 12h-23mn.

¹⁶² ¹⁶² GAJF, pp. 29-31.

¹⁶³ FALL (Mafall), « *Le débet sans préjudice ne porte-t-il pas préjudice ? Condamner le comptable public au montant global d'une opération irrégulière sans aucun préjudice subi par l'Etat ou l'organisme public, interpelle !* », Op. cit. p. 3.

¹⁶⁴ FALL (Mor) et TOURE (Ibrahima), Finances publiques, approche théorique et pratique, Op. cit., p. 168.

Toutefois, cette responsabilité objective n'est pas absolue et peut être modulée par certaines causes d'exonération.

B. Une présomption de responsabilité tempérée par des causes d'exonération

Bien que la responsabilité sans faute repose sur la simple constatation d'un manquement, elle n'est pas systématiquement absolue. Cette responsabilité du comptable public repose donc sur une présomption de responsabilité, attachée à la fonction même de gardien des deniers publics. En effet, la présomption de responsabilité du comptable public repose sur le principe selon lequel tout manquement matériel dans la gestion des deniers publics engage automatiquement sa responsabilité, indépendamment de toute intention ou faute. Autrement dit, le simple constat d'un déficit, d'une dépense irrégulière ou d'une recette non recouvrée suffit à mettre en cause le comptable.

Cette présomption se caractérise par son objectivité en ce sens qu'elle ne requiert pas la preuve d'une faute ou d'une négligence ; le comptable est considéré responsable dès lors que l'anomalie est constatée. Elle suppose aussi que la charge de la preuve soit inversée, c'est-à-dire qu'il appartient au comptable de démontrer que le manquement ne lui est pas imputable, par exemple en invoquant la bonne foi, la diligence, ou une cause d'exonération reconnue par les textes. Cette présomption, bien que rigoureuse, poursuit un objectif essentiel : protéger les finances publiques.

Toutefois, cette présomption connaît des tempéraments par des causes d'exonération. Ce qui signifie que, malgré sa rigueur, elle n'est pas absolue. Elle peut être modulée par différentes situations. Autrement dit, cette présomption n'est pas irréfragable : le comptable peut être exonéré de sa responsabilité.

Ainsi, le comptable peut se dégager de sa responsabilité dans certaines situations prévues par les textes ou reconnues par la jurisprudence. Ces causes d'exonération permettent d'éviter que le gestionnaire soit sanctionné pour des anomalies qui ne lui sont pas directement imputables.

Parmi ces causes, on peut citer :

1. La force majeure : un événement imprévisible et irrésistible, échappant au contrôle du comptable, qui rend impossible l'exécution correcte de ses obligations.

2. Le fait de l'ordonnateur : lorsqu'une irrégularité résulte d'une instruction ou d'une décision de l'ordonnateur, le comptable peut être exonéré, dès lors qu'il a agi conformément aux directives reçues.
3. La régularisation postérieure : si le manquement est corrigé par la suite, avant toute mise en débet, le comptable peut être dispensé de responsabilité.
4. La démonstration de la bonne foi et de la diligence : le comptable qui prouve qu'il a respecté toutes les procédures et exercé son devoir de contrôle avec soin peut être exonéré, même en cas d'anomalie.

Ces causes d'exonération témoignent d'une flexibilité nécessaire dans un régime par ailleurs strict. Elles permettent de concilier rigueur dans la protection des deniers publics et équité envers le gestionnaire, évitant ainsi des sanctions injustes pour des situations qui échappent à son contrôle. Cette logique d'équilibre entre rigueur et justice prépare le passage au régime de responsabilité pour faute.

Ainsi, si le régime de responsabilité sans faute reste dominé par la rigueur, une atténuation progressive se dessine avec le passage au régime de responsabilité pour faute.

Paragraphe 2 : L'engagement de la responsabilité des comptables publics pour faute

La responsabilité pour faute s'applique lorsqu'un manquement résulte d'un comportement fautif du comptable **(A)** et dépend de l'appréciation souveraine du juge des comptes **(B)**.

A. Une responsabilité fondée sur la commission d'une faute caractérisée

Etant justiciables devant la CDF¹⁶⁵, la responsabilité des comptables publics peut être engagée pour faute. À ce titre, la loi sur la Cour des comptes énumère l'ensemble des fautes punissables commises par des agents de l'État, plus particulièrement par les comptables publics dans la gestion financière de l'État. En matière de dépenses, elle vise les engagements irréguliers, les imputations fautives, les violations de la réglementation des marchés publics, les dépenses injustifiées ou excessives assimilées à du gaspillage, ainsi que le défaut de contrôle ou la production de fausses certifications. En matière de recettes, elle sanctionne le manque de diligence dans la défense des intérêts financiers de l'État, notamment l'absence de poursuite des débiteurs ou de constitution de garanties, et le non-respect des règles de recouvrement. De façon générale, elle réprime toute action ou omission ayant procuré un avantage injustifié ou

¹⁶⁵ Article 56 de la loi organique n° 2012-23, Op. cit.

causé un préjudice au Trésor public, ainsi que les fautes de gestion ayant entraîné la condamnation d'une personne morale publique¹⁶⁶. Cet article consacre ainsi un cadre strict de responsabilité destiné à assurer la régularité, la transparence et la bonne utilisation des fonds publics.

Par ailleurs, la responsabilité pour faute du comptable public repose sur son comportement fautif et se distingue de la responsabilité sans faute, qui est automatique dès la constatation d'un manquement matériel. Elle est engagée lorsque ses actes, omissions ou négligences causent une irrégularité dans la gestion des deniers publics et obligent l'administration à réparer le préjudice subi. Cette responsabilité introduit une dimension subjective, car elle dépend de l'appréciation du juge et du contexte dans lequel la faute a été commise.

Contrairement à la responsabilité du comptable sans faute, qui repose sur la simple constatation d'un manquement matériel, la responsabilité pour faute suppose l'existence d'un comportement fautif imputable directement au comptable. Elle n'est engagée que lorsque ses actes, omissions ou négligences constituent une violation des règles de gestion des deniers publics, entraînant une irrégularité dans l'exécution budgétaire.

Cette responsabilité traduit une logique nuancée et personnalisée : elle prend en compte non seulement le résultat de l'action ou de l'inaction du comptable, mais aussi le contexte dans lequel elle s'inscrit. Il s'agit donc d'un régime où l'appréciation du comportement du comptable devient déterminante pour décider si sa responsabilité peut être engagée. La responsabilité pour faute du comptable public peut également intervenir lorsqu'il refuse injustement d'exécuter un paiement régulièrement ordonné, omet ou ne produit pas ses comptes correctement. Dans ces situations, ses manquements peuvent entraîner des contentieux, conduisant l'administration à indemniser un tiers ou à rémunérer un commis d'office pour reconstituer les opérations comptables. La charge financière ainsi supportée par l'administration peut ensuite être répercutée sur le comptable, illustrant la relation directe entre la faute commise et la charge financière supportée. Ces exemples mettent en évidence que la responsabilité pour faute vise à sanctionner des comportements précis du comptable qui perturbent le fonctionnement normal de la gestion publique. Il en résulte que la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public n'est plus automatiquement engagée comme autrefois.

¹⁶⁶ Article 57 de la loi organique n° 2012-23, Op. cit.

En pratique, cette approche implique que la simple existence d'une irrégularité ne suffit pas : il faut que le manquement soit directement imputable au comptable et que son action ou omission soit analysée à la lumière des règles professionnelles, des procédures internes et de ses obligations légales. Le juge des comptes joue alors un rôle essentiel, préfigurant la transition vers un régime de responsabilité subjective, où il sera amené à apprécier souverainement la gravité de la faute, les circonstances d'exécution des missions du comptable, et l'éventuelle intention ou négligence qui caractérise son comportement.

Cette logique d'évaluation prépare l'analyse de la responsabilité subjective, librement appréciée par le juge, qui tient compte des faits, du contexte et de la gravité de la faute pour engager la responsabilité pécuniaire du comptable.

B. Une faute souverainement appréciée par le juge des comptes

La responsabilité du comptable public pour faute est avant tout subordonnée à l'appréciation du juge des comptes, qui exerce un pouvoir souverain pour déterminer si la conduite du comptable engage sa responsabilité, ce qui justifie le caractère subjectif de cette responsabilité. Contrairement à la responsabilité objective, où la simple constatation d'un manquement suffit, la responsabilité pour faute suppose une analyse qualitative du comportement du comptable et du contexte dans lequel l'irrégularité a été commise.

Ainsi, cette responsabilité est activée lorsque le comptable, par sa conduite, cause un dommage ou une irrégularité dans la gestion des deniers publics.

Cette faute peut se présenter sous plusieurs formes :

1. Faute simple : une erreur technique ou matérielle qui résulte d'un manquement ponctuel dans l'application des règles de comptabilité ou de procédures internes.
2. Faute lourde : une négligence grave, caractérisée par un défaut de vigilance systématique ou un manquement répétitif aux obligations légales et réglementaires.
3. Faute intentionnelle ou dolosive : des actes délibérés tels que fraude, détournement ou falsification de documents comptables.

On distingue désormais la faute volontaire (détournement, fraude ...), la faute lourde (négligence grave) et la faute simple (erreur technique ou matérielle).

Dans ce régime, le rôle du juge des comptes est central : c'est lui qui apprécie la gravité et la nature de la faute, et détermine si le comptable doit être tenu responsable. Cette

responsabilité introduit une dimension comportementale, car elle ne repose plus uniquement sur le constat matériel d'un manquement, mais sur l'évaluation de la conduite du comptable et de son engagement dans la gestion des fonds publics.

Par ailleurs, le comptable public peut voir sa responsabilité engagée sur le fondement de la faute, lorsque son comportement entraîne une indemnisation à verser par l'administration à un tiers ou à un autre organisme public. Cette responsabilité est subjective, car elle dépend de l'appréciation souveraine du juge des comptes quant au comportement du comptable et aux circonstances de l'action. À titre illustratif, l'arrêt de la Cour des comptes française du 24 février 2000, *Petitpas*, comptable du Centre hospitalier général de Dieppe¹⁶⁷, jugé par le tribunal administratif de Rouen le 30 décembre 1992, montre que le comptable a été déclaré responsable d'un paiement indu ayant contraint l'administration à indemniser un médecin nommé à titre provisoire.

C'est dans cette logique qu'Abdourahmane DIOUKHANE avance que : « *la responsabilité d'un comptable public sur le fondement de la faute est engagée si, par son fait, l'organisme public auprès duquel il exerce ses fonctions a dû indemniser un autre organisme public ou un tiers. La responsabilité est ici subjective car elle est fondée sur le comportement du comptable public* ». ¹⁶⁸

Cette appréciation souveraine du juge des comptes inclut plusieurs éléments : l'intention du comptable, la diligence dans l'exécution de ses missions, sa bonne foi et les conditions matérielles dans lesquelles il a exercé ses fonctions. Ainsi, le juge peut moduler l'engagement de la responsabilité en fonction de la gravité de la faute et de ses conséquences. Cette approche permet de distinguer, par exemple, les fautes volontaires, les fautes lourdes et les fautes simples, et de tenir compte des circonstances atténuantes ou exonératoires.

En pratique, la responsabilité subjective se manifeste dans des situations où le comptable, par négligence ou comportement inapproprié, cause un préjudice à l'administration ou à un tiers. Mais, l'engagement de sa responsabilité n'est pas automatique : c'est le juge qui apprécie souverainement la portée de ses actes et détermine si le comptable doit répondre pécuniairement de ses erreurs. Cette modalité d'appréciation introduit donc une flexibilité dans

¹⁶⁷ Cour des comptes, 24 février 2000, *Petitpas*, comptable du Centre hospitalier général de Dieppe, GAJF, p. 285.

¹⁶⁸ DIOUKHANE (Abdourahmane), *Les finances publiques dans l'UEMOA : le budget du Sénégal*, 2^e édition, L'Harmattan, 2021, p. 193.

le régime de responsabilité, permettant d'adapter la sanction au degré de faute et aux particularités de chaque situation.

En résumé, la responsabilité subjective permet de nuancer l'engagement de la responsabilité du comptable, en le reliant directement à la décision souveraine du juge, qui prend en compte l'intention, la diligence et la bonne foi, garantissant ainsi une justice plus équilibrée et adaptée aux réalités de la gestion publique.

Après l'engagement de leur responsabilité, les gestionnaires publics encourent des conséquences importantes. C'est la raison pour laquelle nous examinerons, à ce titre, les conséquences qui en découlent.

Chapitre 2 : les conséquences des régimes de responsabilité des gestionnaires publics

Tout système de responsabilité implique des sanctions ; qu'elles soient d'ordre professionnel, civil, pénal ou même moral, elles sont le miroir du sujet face à ses actes ; même imparfaitement, elles corrigent la malveillance ou la simple négligence du sujet¹⁶⁹. Pour qu'il soit efficace, un système de contrôle doit poursuivre un triple objectif : d'une part prévenir les dysfonctionnements et les irrégularités, d'autre part mettre en évidence, sans complaisance, les errements, enfin, situer les responsabilités et tirer les conséquences qui en découlent, sanctionner et apporter les correctifs nécessaires¹⁷⁰. Alors, les conséquences de ce contrôle en cas de mauvaise gestion ne sont rien d'autre que les sanctions applicables aussi bien aux ordonnateurs (**Section 1**) qu'aux comptables (**Section 2**).

Section 1 : Les sanctions inhérentes à la responsabilité des ordonnateurs

Le code de transparence et la loi sur la Cour des comptes imposent aux gestionnaires publics, notamment aux ordonnateurs, une obligation d'intégrité et de reddition des comptes. En cas de faute de gestion, ils peuvent être sanctionnés diversement¹⁷¹ (**Paragraphe 1**). Toutefois, malgré ce cadre juridique clair, l'effectivité de ces sanctions demeure limitée en raison de diverses insuffisances dans leur application (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : Les sanctions découlant des divers régimes de responsabilité des ordonnateurs

S'il est vrai que la confiance accordée aux pouvoirs politiques par l'intermédiaire des urnes n'exclut pas que ceux-ci soient contrôlés et doivent rendre compte de leur gestion ; c'est d'autant vrai qu'il n'est pas concevable que ceux qui sont dépositaires de la confiance et de l'autorité s'en servent à leur profit¹⁷². À cet égard, comme le rappelle Michel BOUVIER « *le contrôle de l'argent public, autrement dit de l'argent du contribuable ou du cotisant représente un élément majeur du fonctionnement démocratique. Un contrôle correctement effectué constitue le corollaire indispensable et logique d'un régime qui entend œuvrer dans le sens de l'intérêt général, pour le bien commun* ». Et ce contrôle en cas de faute de gestion, entraîne des sanctions, appréciées selon les règles relatives à la responsabilité financière des ordonnateurs

¹⁶⁹ ZAKI (Moussa), Le contrôle des finances publiques dans les Etats d'Afrique noire francophone : l'exemple du Niger et du Sénégal, Op. cit., p. 288.

¹⁷⁰ *Ibid.*, p. 265.

¹⁷¹ Voir le point 7-1 de la loi 2012-22 du 27 décembre 2012 portant code de transparence dans la gestion des finances publiques.

¹⁷² ZAKI (Moussa), Le contrôle des finances publiques dans les Etats d'Afrique noire francophone : l'exemple du Niger et du Sénégal, Op. cit., p. 274.

devant les juridictions financières (A), ainsi que celles relatives au droit commun : disciplinaires, administratives, civiles ou pénales (B).

A. Les sanctions encourues par les ordonnateurs devant la Cour des comptes

Les ordonnateurs, en tant que détenteurs du pouvoir de décision financière, sont justiciables devant la Chambre de discipline financière (CDF), organe de la Cour des comptes chargé de sanctionner les fautes de gestion. Cette chambre a été instituée pour instaurer un équilibre de responsabilité entre ordonnateurs et comptables, en s'appuyant sur une responsabilité propre aux ordonnateurs, assimilée à une responsabilité « *à raison de la gestion publique* »¹⁷³.

Selon l'article 50 de la loi organique sur la Cour des comptes, la CDF exerce une fonction juridictionnelle en matière de discipline financière, et, conformément à l'article 56, tous les ordonnateurs principaux (à l'exception de ceux de nature politiques), délégués, secondaires y sont justiciables. Elle sanctionne les faits constitutifs de faute de gestion visés à l'article 57. Le décret 2020-978 portant RGCP rappelle d'ailleurs que les ordonnateurs sont personnellement responsables des contrôles qui leur incombent et peuvent encourir des sanctions disciplinaires, pénales ou civiles, sans préjudice de celles infligées par la Cour des comptes¹⁷⁴.

Il convient de noter que la saisine de la CDF est bien encadrée et très limitée d'une part, et d'autre part, les demandes de poursuites sont adressées au Procureur général¹⁷⁵. Ce dernier instruit¹⁷⁶ l'affaire, pouvant décider d'un classement sans suite en cas de charges insuffisantes, ou d'un renvoi devant la chambre si les éléments sont suffisants conformément à l'article 73 de la loi organique.

En cas de condamnation, la peine consiste en une amende comprise entre 100 000 F CFA et le double du traitement ou salaire brut annuel du prévenu au moment des faits. Des exemples jurisprudentiels illustrent cette compétence de la CDF :

¹⁷³ NSANG EMANE (Martin), L'évolution de la gestion budgétaire et comptable l'État français sous la Ve République [Du RGCP au GBCP : Analyse et perspectives, Op. cit., p. 17.

¹⁷⁴ Article 22 du décret n° 2020-978, Op. cit.

¹⁷⁵ <https://www.courdescomptes.sn/presentation/procedures-2/> consulté le 05 novembre 2025 à 00h-49mn.

¹⁷⁶ Article 53 alinéa 3 de la loi organique n° 2012-23, Op., cit.

- L'arrêt n° 001/2004 (affaire n° 02/2002/CDF), *Ministre de l'Économie et des Finances contre M. Papa Amadou Mbengue*, condamné pour gaspillage de crédits et fractionnement de marchés publics sans appel d'offres¹⁷⁷.
- La CDF de la Cour des comptes du Sénégal a dans son arrêt condamné Ibrahima SALL DG de la SICAP à 11 400 000 F CFA d'amende¹⁷⁸.
- Une autre affaire devant la Cour des comptes a sanctionné M. Ndiassé Mbengue, administrateur aux activités aéronautiques nationales du Sénégal (AANS) auprès de l'ASECNA en 1996¹⁷⁹, pour avoir engagé des dépenses de fonctionnement non autorisées sur un compte réservé aux investissements.

La décision de la Chambre de discipline financière est exécutoire et non susceptible d'appel, mais elle peut faire l'objet d'un pourvoi en révision devant les chambres réunies de la Cour des comptes ou d'un pourvoi en cassation devant la Cour suprême, à l'initiative du prévenu ou du procureur général. Elle peut aussi être rectifiée en cas d'erreur matérielle, et les sanctions prononcées ne peuvent se cumuler que dans les limites prévues aux articles 59 et 60¹⁸⁰. La procédure garantit pleinement les droits de la défense, notamment la communication du dossier et l'assistance d'un conseil¹⁸¹.

Par ailleurs, les ordonnateurs peuvent aussi être justiciables de la Cour des comptes dans le cadre de la gestion de fait, une responsabilité d'exception inspirée du droit français¹⁸² et issue du régime applicable aux comptables publics. Elle concerne les personnes qui s'immiscent dans les fonctions de comptable sans y être habilitées. La gestion de fait, issue de la jurisprudence française, constitue une extension du régime de responsabilité du comptable aux ordonnateurs. Elle s'applique lorsqu'une personne non habilitée manie des fonds publics ou accomplit des actes réservés aux comptables. Le juge des comptes sénégalais, dans une affaire concernant le chef de service des bourses prétendant avoir agi sur ordre du ministère de l'Enseignement supérieur, a jugé que « (...) le prévenu n'excipe pas d'un ordre écrit ... »¹⁸³. C'est ce qu'a estimé

¹⁷⁷ Rapport Cour des comptes du Sénégal, 2004, p. 24.

¹⁷⁸ CDF, arrêt n° 01/2024, rendu en audience du 28 novembre 2024, *affaire ministère public/ Ibrahima SALL DG de la SICAP*.

¹⁷⁹ Arrêt n° 03/2000 du 21 novembre 2000 (Voir rapport de la Cour des comptes du Sénégal 1999-2000, pp. 146-151).

¹⁸⁰ Article 61 de la loi organique n° 2012-23, Op. cit.

¹⁸¹ Article 72 et 73 de la loi organique n° 2012-23, Op. cit.

¹⁸² Cour des comptes française, Ville de Roubaix, 23 août 1834, GAJF, n° 29, pp. 261 et s.

¹⁸³ Affaire n° 7/PG-CDB/75 cité par DIOUKHANE (Abdourahmane), Les juridictions financières dans l'espace UEMOA : la Cour des comptes du Sénégal, Op. cit., p. 102.

la Cour des comptes du Sénégal dans une autre affaire relativement récente dans laquelle elle a jugé que « *l'injonction du Président de la République dont le Directeur de la SAPCO veut se prévaloir est inopérante pour dégager sa responsabilité en raison de l'inexistence de rapports hiérarchiques entre celui-ci et le Président de la République* »¹⁸⁴.

Les sanctions en cas de gestion de fait peuvent inclure des amendes financières, des poursuites pénales (pouvant aller jusqu'à l'emprisonnement), la suspension des fonctions et l'obligation de restituer les deniers maniés.

En dehors du cadre de la Cour des comptes, l'ordonnateur demeure exposé à diverses sanctions relevant du droit commun.

B. Les sanctions afférentes à la responsabilité des ordonnateurs relevant du droit commun

Ce développement expose les sanctions relevant du droit commun applicables à l'ordonnateur, notamment celles prévues par le décret n° 2020-978 du 23 avril 2020 portant RGCP à son article 22 selon lequel : « *Les ordonnateurs sont personnellement responsables des contrôles qui leur incombent dans l'exercice de leurs fonctions. Ils encourent une responsabilité qui peut être disciplinaire, pénale ou civile...* », et la directive n° 07/2009/CM/UEMOA¹⁸⁵. Ces textes disposent que les ordonnateurs sont personnellement responsables des contrôles qui leur incombent et peuvent encourir une responsabilité disciplinaire, pénale ou civile, à laquelle s'ajoutent des formes politiques et administratives selon leur statut et la nature des fautes commises.

Premièrement, la responsabilité politique concerne spécifiquement les membres du gouvernement, ordonnateurs principaux des crédits ministériels. Conformément à la Constitution sénégalaise (articles 85 et 86) et à la directive de l'UEMOA, ils doivent répondre de leur gestion devant l'Assemblée nationale et le Président de la République. Cette responsabilité peut entraîner des sanctions politiques telles que la révocation individuelle d'un ministre fautif, la démission du Premier ministre ou la chute collective du gouvernement à la suite d'une motion de censure¹⁸⁶. Elle s'exerce également à travers les questions parlementaires et les commissions d'enquête¹⁸⁷. Toutefois, comme le souligne HERTZOG, ces procédures

¹⁸⁴ Arrêt n° 03/2001 du 17 octobre 2001.

¹⁸⁵ Article 14 de la directive n° 07/2009/CM/UEMOA, Op. cit.

¹⁸⁶ Article 86 alinéa 3 de la Constitution du 22 janvier 2001.

¹⁸⁷ DIOUKHANE (Abdourahmane), Les finances publiques dans l'UEMOA : le budget du Sénégal, Op. cit., p. 171.

demeurent relativement inefficaces en matière de comptabilité publique¹⁸⁸, car elles visent davantage plus la mauvaise gestion politique que les irrégularités financières ou budgétaires.

Deux éléments méritent d'être soulignés concernant la mise en œuvre de la responsabilité politique des membres du gouvernement, ordonnateurs principaux. D'une part, les procédures de contrôle portent moins sur le non-respect des règles budgétaires et financières que sur des cas de mauvaise gestion publique. D'autre part, les sanctions politiques découlent souvent de procédures extérieures à celles spécifiquement politiques¹⁸⁹. Dès lors, la responsabilité politique des ministres, tout comme la responsabilité disciplinaire des ordonnateurs, entretient peu de liens directs avec les irrégularités de gestion budgétaire et financière.

Deuxièmement, la responsabilité disciplinaire et administrative s'applique aux ordonnateurs délégués et aux administrateurs. Ces deux responsabilités sont quasiment les mêmes. Ceux-ci doivent rendre compte à leur supérieur hiérarchique des irrégularités commises dans l'exécution du budget. Les sanctions sont graduées selon la gravité des fautes : avertissement, blâme, rétrogradation, suspension, radiation ou révocation¹⁹⁰, souvent après avis du Conseil de discipline. Cependant, ces sanctions apparaissent peu dissuasives dans le domaine budgétaire, car elles sont rarement mises en œuvre et ne permettent ni de réparer les préjudices financiers ni de corriger les manquements techniques. Leur efficacité est limitée par la lourdeur administrative et la prudence hiérarchique.

Troisièmement, la responsabilité civile, quant à elle, vise la réparation du dommage causé par l'ordonnateur. Elle peut découler soit d'une faute personnelle détachable du service¹⁹¹, engageant directement la responsabilité de l'agent devant les juridictions civiles conformément à l'article 1382 de l'ancien Code civil¹⁹², soit d'une faute de service, où la responsabilité revient à l'État pour dysfonctionnement de l'administration¹⁹³. Autrement dit, Il faut tout d'abord que les agissements du comptable s'analysent en « *faute personnelle commise dans le service, par abus de droit ou par intention malveillante, ou une simple faute de service, commise par négligence ou par impéritie* »¹⁹⁴. Dans ce dernier cas, la réparation relève de la

¹⁸⁸ HERTZOG (Robert), « *La responsabilité politique des ordonnateurs* » in « *La Comptabilité publique : Continuité et modernité* », Colloque tenu à Bercy les 25 et 26 novembre 1993, CHEFF, Paris, 1995, pp. 302-304.

¹⁸⁹ NSANG EMANE (Martin), L'évolution de la gestion budgétaire et comptable l'État français sous la Ve Ré [Du RGCP au GBCP : Analyse et perspectives, Op. cit., pp. 19-20.

¹⁹⁰ FALL (Mor) et TOURE (Ibrahima), Finances publiques, approche théorique et pratique, Op. cit., p. 160

¹⁹¹ Article 145 alinéa 1^{er} de la loi n° 65-51, Op. cit.

¹⁹² Article 1382 (nouveau 1240) du Code civil français.

¹⁹³ Article 142 de la loi n° 65-51, Op. cit.

¹⁹⁴ FABRE (Francis Jacques), G.A.J.F., p. 188.

responsabilité pécuniaire de l'État¹⁹⁵, et non de celle de l'agent. Il faut souligner ensuite qu'il existe un lien de causalité entre les préjudices subis par les intéressés et les agissements en cause.

Toutefois, dans la pratique, la responsabilité civile des ordonnateurs reste rarement mise en œuvre, notamment en raison de la difficulté à caractériser la faute personnelle.

Quatrièmement, la responsabilité pénale des ordonnateurs est la plus sévère et intervient lorsque des infractions financières ou de probité sont commises dans l'exécution des dépenses publiques. Les membres du gouvernement, en tant qu'ordonnateurs principaux politiques, relèvent de la compétence de la HCJ¹⁹⁶, qui juge les crimes et délits commis dans l'exercice de leurs fonctions¹⁹⁷. C'est dans ce cadre que plusieurs anciens ministres sénégalais sous Macky SALL, tels que Mansour Faye, Moustapha Diop, Ndèye Saly Diop, Aïssatou Sophie Gladima et Ismaïla Madior Fall, ont été traduits devant la HCJ pour détournement présumé de fonds publics dans l'affaire du « Fonds force-covid-19 ». La HCJ prononce des sanctions prévues par le code pénal. Les autres ordonnateurs relèvent des juridictions de droit commun ou, dans les cas de corruption ou d'enrichissement illicite, de la CREI, récemment remplacée par le PJF. Les infractions les plus fréquentes sont la gestion de fait, le détournement de deniers publics, la concussion, la corruption, la fraude fiscale, la prise illégale d'intérêts ou la fausse certification de dépenses. Les peines prononcées peuvent être pécuniaires (amendes proportionnées aux montants détournés), privatives de liberté (emprisonnement ferme) ou complémentaires, comme l'interdiction d'exercer une fonction publique, la déchéance des droits civiques et politiques, ou la confiscation des biens acquis illicitement. L'exemple marquant est la condamnation de Karim Wade par la CREI le 23 mars 2015 à six ans de prison ferme et à plus de 138 milliards de F CFA d'amende pour enrichissement illicite.

En définitive, la responsabilité de l'ordonnateur relevant du droit commun se caractérise par sa diversité et sa complémentarité fonctionnelle. Chaque forme de responsabilité répond à une logique particulière : politique pour la reddition de comptes, disciplinaire pour le respect de la hiérarchie, civile pour la réparation, et pénale pour la répression. Toutefois, dans la pratique, leur mise en œuvre reste souvent rare et inégale, marquée par des lenteurs procédurales

¹⁹⁵ Même en l'absence d'indemnisation, il pourrait être sanctionné par voie disciplinaire.

¹⁹⁶ Article 101 de la du 22 janvier 2001.

¹⁹⁷ DIOUKHANE (Abdourahmane), Les finances publiques dans l'UEMOA : le budget du Sénégal, Op. cit., p. 171.

et une faible articulation entre les différents régimes de sanctions. Cela contribue à limiter l'efficacité du système global de responsabilisation des ordonnateurs publics.

Après avoir examiné les différentes formes de sanctions pouvant être appliquées aux ordonnateurs, il importe désormais d'en analyser les limites afin de mieux apprécier la portée réelle de leur responsabilité.

Paragraphe 2 : Les limites à la mise en œuvre des sanctions applicables aux ordonnateurs

Il faut admettre qu'en matière de responsabilité, le système sénégalais de contrôle des finances publiques fonctionnent de manière imparfaite, notamment dans la mise en œuvre des sanctions qu'ils supposent¹⁹⁸. En dépit de son fondement historique, la responsabilité financière des ordonnateurs principaux en l'occurrence, les ordonnateurs politiques n'est pas sans limites. D'une part, elle se traduit souvent par une irresponsabilité de fait des ordonnateurs politiques (A) ; d'autre part, elle s'accompagne d'une injusticiabilité en matière de faute de gestion de ces ordonnateurs (B).

A. L'irresponsabilité de fait des ordonnateurs politiques

Le Président de la République, le ministre des finances et les ministres gestionnaires constituent à l'échelle de l'Etat, les ordonnateurs et administrateurs principaux politiques.

En effet, en ce qui concerne la responsabilité du Président de la République en sa qualité d'ordonnateur principal politique des recettes et des dépenses, ne peut voir sa responsabilité mise en jeu, à moins que les agissements qui lui sont reprochés ne remplissent la condition constitutionnelle de crime de haute trahison et portés comme tels devant la HCJ¹⁹⁹. Cela semble d'autant plus difficile que la notion de crime de haute trahison est délicate à cerner, d'une part en ce qu'elle n'est pas définie en droit sénégalais ; d'autre part, qu' « *il ne peut être mis en accusation que par l'Assemblée nationale, statuant par un vote au scrutin secret, à la majorité des 3/5 des membres la composant* »²⁰⁰.

Les ministres, ordonnateurs principaux politiques de leur département, prescrivent et autorisent les opérations budgétaires. Toutefois, la responsabilité financière des irrégularités incombe exclusivement aux comptables publics.

¹⁹⁸ ZAKI (Moussa), Le contrôle des finances publiques dans les Etats d'Afrique noire francophone : l'exemple du Niger et du Sénégal, Op. cit., p. 291.

¹⁹⁹ Article 101 de la Constitution sénégalaise du 22 janvier 2001.

²⁰⁰ *Idem*.

Ainsi, plus facile à mettre en œuvre, la responsabilité des ministres est à la fois pénale et politique.

Politiquement, les ministres responsables de fautes graves dans l'exécution des opérations financières peuvent être révoqués par le Président de la République. Pénalement, « *les membres du Gouvernement sont responsables devant la HCJ (...) des actes accomplis dans l'exercice de leur fonction et qualifiés de crimes ou de délits au moment où ils ont été commis* » au terme de l'article 101 de la Constitution sénégalaise qui précise que cette juridiction « *est liée par la définition des crimes et délits ainsi que par la détermination des peines, telles qu'elles résultent des lois pénales en vigueur au moment où les faits ont été commis* »²⁰¹. Sont réputés crimes et/ou délits au terme de la législation sénégalaise, les malversations (faux, usage de faux en écritures), les détournements de deniers publics, la corruption et le recel de corruption, l'enrichissement illicite.

Dans la pratique cependant, à moins d'un « *règlement de comptes politiques* », les ministres responsables de tels actes sont plutôt démis de leur fonction dans le cadre d'un remaniement ministériel qu'inquiétés de peines privatives de liberté.

Concrètement, une dépense irrégulière, qu'elle résulte d'une décision ministérielle ou d'une instruction présidentielle, ne peut engager la responsabilité pécuniaire ni du Président ni du ministre devant la Cour des comptes. Cela crée une asymétrie manifeste : le comptable reste exposé à chaque manquement, tandis que l'ordonnateur politique échappe pratiquement à toute sanction financière, même lorsque sa décision est fautive ou imprudente.

Le régime sénégalais prévoit certes une responsabilité politique et pénale pour les membres du gouvernement et, en théorie, pour le Président, mais ces mécanismes sont largement théoriques et rarement appliqués. La doctrine communautaire critique vivement cette situation. Alban Alexandre COULIBALY parle d'un « *régime d'irresponsabilité exorbitant du droit commun* »²⁰² pour les ministres, et Djibrihina OUEDRAOGO souligne qu'il est « *contestable que la responsabilité des ministres et des présidents d'institutions constitutionnelles, qui sont pourtant ordonnateurs de premier plan des principales dépenses de*

²⁰¹ ZAKI (Moussa), *Le contrôle des finances publiques dans les Etats d'Afrique noire francophone : l'exemple du Niger et du Sénégal*, Op. cit., p. 275.

²⁰² COULIBALY (Alban Alexandre), *Les finances publiques de la République de Côte d'Ivoire*, Introduction au droit budgétaire et financier ivoirien, Paris, L'Harmattan, 2000, p. 276.

l'État, soit écartée »²⁰³. Ces analyses mettent en évidence un déséquilibre structurel, incompatible avec les exigences modernes de transparence, de performance et de reddition des comptes.

Ainsi, les ordonnateurs politiques, qu'il s'agisse du Président ou des ministres, apparaissent de fait affranchis de toute sanction financière effective, ce qui affaiblit la portée du principe de responsabilité et renforce la charge financière exclusive des comptables publics. Elle compromet le principe de bonne gouvernance et entretient un déséquilibre au détriment du comptable, seul véritablement exposé au risque financier. Tout ceci porte à croire que les responsables politiques sont en fait, affranchis de toute sanction. C'est tout le sens de l'arrêt de l'Assemblée du Conseil d'Etat français, 30 juin 1961, *Procureur général près la Cour des comptes c/ Mazer*²⁰⁴. Cet arrêt reconnaît l'impossibilité de juger les ministres ou ordonnateurs politiques devant les juridictions financières, leur responsabilité étant politique. Il est souvent cité comme le fondement historique de la distinction entre responsabilité politique et financière.

Si cette irresponsabilité de fait expose le comptable et protège le Président de la République et les ministres de toute sanction financière directe, elle trouve son prolongement dans l'injusticiabilité de ces derniers pour faute de gestion devant la Cour des comptes.

B. L'injusticiabilité des ordonnateurs politiques en matière de faute de gestion

Outre l'irresponsabilité de fait des ordonnateurs principaux politiques, le Président et les ministres bénéficient également d'une protection juridique en matière de faute de gestion. La Cour des comptes sénégalaise, n'a pas compétence pour sanctionner directement les ordonnateurs politiques pour faute de gestion. Leur action se limite principalement au jugement des comptes des comptables publics et, dans certains cas, des gestionnaires de fait.

Ainsi, même si une décision présidentielle ou ministérielle entraîne un préjudice financier à l'État, aucune action pécuniaire ne peut être intentée contre ces ordonnateurs politiques devant la Cour des comptes. Les textes financiers consacrent ainsi une immunité juridique quasi totale pour le Président et les ministres.

La responsabilité qui leur reste est essentiellement politique ou pénale, mais elle est pratiquement inapplicable. Le contrôle parlementaire, le vote d'une motion de censure ou la

²⁰³ OUEDRAOGO (Djibrihina), L'autonomisation des juridictions financières dans l'espace UEMOA : étude sur l'évolution des Cours des comptes, Thèse de doctorat, soutenue le 29 novembre 2013, Université Montesquieu-Bordeaux IV, p. 411.

²⁰⁴ GAJF, pp. 173-180.

saisine de la HCJ sont des procédures exceptionnelles²⁰⁵ et rarement mobilisées, car elles engagent des conséquences politiques importantes.

Les ordonnateurs principaux, souvent ministres, ne peuvent donc pas être traduits devant la Cour des comptes pour une faute de gestion ayant causé un préjudice au Trésor public.

En effet, certains ordonnateurs principaux ne sont pas justiciables devant la CDF. Il en est ainsi particulièrement des ministres, ordonnateurs du budget de leur département. Il est à se demander si les ministres, véritables donneurs d'ordres au sein des administrations dont ils ont la charge, ne restent pas en définitive, dans l'impunité financière. Cette exonération de responsabilité financière n'est-elle pas en contradiction avec les impératifs d'efficacité et de transparence qui deviennent de plus en plus pressants aux yeux des citoyens contribuables. N'est-elle pas, par ailleurs, source d'iniquité, voire d'injustice ? Cette situation conduit en pratique à un traitement inégal aux ordonnateurs, auteurs de fautes de gestion, selon qu'ils soient ministres ou non²⁰⁶.

La sanction par les urnes ou le renvoi au gré des remaniements ministériels peuvent-ils garantir en temps opportun le respect des exigences de régularité et de transparence ? Ces constats légitiment les appels à une réflexion sur la remise en cause éventuelle d'une situation devenue anachronique au regard des principes de justice et d'efficacité devant présider à la gestion des affaires publiques.

Le régime de responsabilité des ordonnateurs se limite à veiller à la légalité et à la régularité de la dépense publique, sans prendre en compte d'autres aspects comme la bonne gestion financière, l'atteinte des résultats ou la fiabilité du compte rendu. Cette limitation crée une injusticiabilité de ces ordonnateurs devant la Cour des comptes. Les seules sanctions possibles restent politiques (contrôle parlementaire, examen des lois de règlement) ou disciplinaires au sein de l'exécutif, mais elles ne répondent pas aux exigences de redevabilité financière promues par les directives UEMOA de 2009.

Ainsi, le Président de la République et les ministres bénéficient d'une injusticiabilité structurelle, qui complète leur irresponsabilité financière de fait. Ce régime illustre une limite majeure du système sénégalais, reposant sur la distinction entre décision politique et exécution financière, et laissant une zone d'impunité pour les principaux décideurs. C'est dans cette

²⁰⁵ Article 101 de la Constitution sénégalaise du 22 janvier 2001.

²⁰⁶ EL-YADOUNI (Fadoua), (2019) « *La responsabilité des ordonnateurs dans la réforme budgétaire* », Op.cit., pp. 277-278.

logique que le Conseil constitutionnel français, dans sa décision n° 2005-198 L du 3 mars 2005²⁰⁷ avait confirmé que la CDBF est une juridiction administrative spécialisée, distincte de la Cour des comptes, et que son champ de compétence ne s'étend pas aux élus politiques sauf disposition expresse. Comme conséquence, les ordonnateurs politiques échappent à la compétence de la CDBF pour les fautes de gestion commises dans l'exercice de leurs fonctions. Ainsi, hormis la gestion de fait, la CDF n'a pas compétence pour juger un ordonnateur politique.

Après l'étude des sanctions applicables aux ordonnateurs, il convient désormais d'examiner celles visant les comptables publics.

Section 2 : Les sanctions attachées à la responsabilité des comptables publics

Le régime de responsabilité des comptables publics, marqué par une grande rigueur en raison de la manipulation directe des fonds publics, repose sur le principe de responsabilité personnelle et pécuniaire²⁰⁸ : le comptable répond sur ses propres deniers des fautes commises dans sa gestion²⁰⁹. Ces deux formes de responsabilité sont cumulatives en ce sens que la responsabilité pécuniaire ne peut se jouer que s'il y a une responsabilité personnelle du comptable. Bien qu'il puisse également voir engagée sa responsabilité disciplinaire, civile, pénale ou financière. Cette dernière, jugée par la Cour des comptes, reste spécifique car elle découle uniquement des irrégularités constatées dans les comptes qu'il rend. En cas de faute, des sanctions peuvent être prononcées, notamment par un acte de débet (**Paragraphe 1**), dont l'effectivité demeure toutefois limitée (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : Les sanctions résultant d'un acte de débet

Selon le dictionnaire Larousse, le mot « débet » provient du latin *debet* qui signifie, « *il doit* ». Il le définit comme étant « *une somme dont un comptable ou un particulier est déclaré débiteur envers le trésor* »²¹⁰. C'est dans cette logique que le décret portant RGCP de 2020 précise que : « *La responsabilité pécuniaire d'un comptable public est mise en jeu par un acte de nature administrative (A) ou juridictionnelle (B)* »²¹¹.

²⁰⁷ GAJF, pp. 25-33.

²⁰⁸ DIOUKHANE (Abdourahmane), Les finances publiques dans l'UEMOA : le budget du Sénégal, Op. cit., p. 183.

²⁰⁹ BEYE (Modou) « *Textes sur les comptables publics : décret n° 62-195 du 17 mai 1962 portant réglementation concernant les comptables* », in Recueil des textes de base régissant les finances publiques au Sénégal, L'Harmattan, 2023, p. 695.

²¹⁰ <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/d%C3%A9bet/21791>, consulté le 18 septembre à 17h-23mn.

²¹¹ Article 39 du décret n° 62-195, Op. cit.

A. Un débet administratif du ministre des Finances

Appelé à rendre compte directement, sur ses propres deniers, des faits qualifiés de fautes de gestion commis dans l'exercice de ses fonctions, le comptable public constitue, sur ce point, une singularité dans la sphère des agents de l'État. En effet, dans le cadre de la qualification des faits, règne puissance publique agissante. Cette singularité, le plaçant en position de suspicion préventive, se cristallise au plan juridique autour de la notion de responsabilité personnelle et pécuniaire²¹². Cette responsabilité personnelle et pécuniaire peut aller jusqu'à entraîner des sanctions c'est-à-dire des décisions de débet, qu'elles soient administratives ou juridictionnelles.

Ainsi, la responsabilité du comptable public est engagée administrativement par le ministre des Finances ou, le cas échéant, le ministre de tutelle dont il relève²¹³, selon une procédure amiable en deux étapes. Dans un premier temps, le comptable public est invité par lettre recommandée avec accusé de réception, d'un ordre de versement émis par le ministre chargé des finances l'invitant à régulariser la situation financière de l'organisme. Dans un second temps, en cas de non-paiement de la somme fixée dans l'ordre de versement, dans les délais requis, un arrêté de débet est alors pris en remplacement de l'ordre de versement²¹⁴.

Par ailleurs, le débet administratif est une décision d'une autorité administrative, le plus souvent émise par le ministre chargé des Finances, qui constate qu'un comptable public est redevable d'une somme suite à un contrôle de ses comptes, car il a causé un préjudice financier à l'Etat ou à un organisme public, pris sous le contrôle du juge administratif de droit commun.

En d'autres termes, selon l'article 39 du RGCP : « *le débet administratif résulte d'un arrêté du Ministre chargé des Finances...* ». Il est décidé par l'autorité hiérarchique, le plus souvent ministre en charge des Finances en sa qualité d'ordonnateur principal et unique des recettes du budget général, des comptes spéciaux du trésor et ordonnateur des dépenses de son département ministériel, à la suite d'un contrôle interne ou d'une inspection. Il vise des manquements comme le paiement irrégulier d'une dépense, défaut de recouvrement d'une recette, manquement en caisse, etc.

²¹² TOURE (Ibrahima), « *Communication au Séminaire de l'amical des Inspecteurs du Trésor sur le thème de la responsabilité des comptables publics* », Revue « *Le Trésor Public* », n° 02 mars 2014.

²¹³ Cas des agents comptables (comptables des établissements publics nationaux).

²¹⁴ NSANG EMANE (Martin), *L'évolution de la gestion budgétaire et comptable l'État français sous la Ve République Du RGCP au GBCP : Analyse et perspectives*, Op. ci., p. 26.

Ce qui laisse dire que le débet administratif est une sanction financière prononcée par l'administration elle-même à l'endroit du comptable, sans intervention préalable du juge des comptes, lorsqu'un manquement avéré du comptable a causé un préjudice financier à l'Etat ou à la structure publique qu'il sert. Le comptable concerné est personnellement mis en cause et tenu de rembourser le montant dû, c'est-à-dire que le comptable déclaré débiteur envers l'organisme public doit verser dans la caisse publique, sur ses deniers personnels, une somme égale au manquant constaté. A ce titre, la décision de débet vise à rétablir l'équilibre des comptes en mettant à la charge du comptable la réparation de ce déficit. Elle est prononcée à des fins de régularisation.

Toutefois, il convient de préciser que le débet administratif ainsi prononcé peut faire l'objet d'une annulation en partie ou en totalité soit par le moyen de la décharge, soit par le procédé de la remise gracieuse. La décharge de responsabilité vise à établir que le fait générateur d'irrégularité n'est pas imputable au comptable. Ce procédé tend donc à l'exonérer de sa responsabilité. La remise gracieuse constitue une mesure de clémence accordée par le ministre chargé des Finances. En effet, même si la faute du comptable public est établie dans la survenance du fait générateur de la responsabilité, il peut néanmoins saisir le ministre des Finances pour l'obtention d'une remise gracieuse²¹⁵.

Il est aussi utile à rappeler que selon l'article 39 du décret portant RGCP 2020, les arrêtés de débet produisent les mêmes effets et sont soumis aux mêmes règles d'exécution que les décisions juridictionnelles. Ils sont susceptibles de recours.

Outre le débet administratif prononcé par le ministre des Finances, un débet peut également résulter d'une décision juridictionnelle de la Cour des comptes.

B. Un débet juridictionnel de la Cour des comptes

Les comptables publics encourent, ainsi, une responsabilité pécuniaire et personnelle qui est lourde, dès lors qu'ils sont tenus à réparer, sur leurs deniers personnels, le préjudice qu'ils ont fait subir au trésor ou aux organismes publics concernés.

C'est le sens de l'article 31 du décret n° 62-0195 du 17 mai 1962 portant réglementation concernant les comptables publics, qui dispose que : « *Le comptable public dont la responsabilité pécuniaire est engagée au titre de l'article ci-dessus a l'obligation de verser*

²¹⁵ NSANG EMANE (Martin), L'évolution de la gestion budgétaire et comptable l'État français sous la Ve République Du RGCP au GBCP : Analyse et perspectives, Op. cit., p. 27.

immédiatement, de ses deniers personnels, une somme égale au moment du déficit de caisse constaté ». Comme on le constate, cette responsabilité du comptable public est lourde, aussi bien en matière de recettes²¹⁶ que de dépenses²¹⁷. Ces contrôles sont également listés en matière de recettes²¹⁸ et de dépenses²¹⁹, par l'article 34 du décret 2020-978 du 23 avril 2020 portant RGCP. Tout manquement à ces obligations donne lieu à des sanctions prononcées à l'occasion d'un arrêt de débet.

C'est la raison pour laquelle, l'article 39 du décret portant RGCP mentionne que « *la responsabilité pécuniaire d'un comptable public est mise en jeu par un acte de nature juridictionnelle résultant d'un arrêt de la Cour des comptes* ».

La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables est engagée dès lors que l'organisme public dont ils tiennent les comptes supporte, de leur fait, une perte ou un préjudice se traduisant dans les comptes : déficit ou manquement en monnaie ou en valeur, recette non recouvrée, dépense irrégulièrement payée, indemnisation d'un autre organisme public ou d'un tiers, rétribution d'un commis d'office pour produire les comptes²²⁰.

Ainsi, la Cour des comptes peut rendre un arrêt de décharge²²¹, un arrêt de rejet²²², un arrêt de quitus²²³ ou un arrêt d'avance²²⁴. Par contre, si le compte est déficitaire, la Cour rend un arrêt dit de « *débet* » et dans ce cas le comptable doit combler le déficit de ses propres deniers, à moins de fournir des pièces supplémentaires prouvant son souci de respect des règles budgétaires²²⁵. Il faut le rappeler, la Cour des comptes sénégalaise a eu à rendre plusieurs arrêts

²¹⁶ Article 12 du décret n° 62-195, Op. cit.

²¹⁷ Article 17 du décret n° 62-195, Op. cit.

²¹⁸ Les seuls contrôles que les comptables publics sont tenus d'exercer sont les suivants : a) En matière de recettes, le contrôle : • de l'autorisation de percevoir les recettes, dans les conditions prévues pour l'Etat et les autres organismes publics, par les lois et règlements ; • de la mise en recouvrement et de la liquidation des créances ainsi que de la régularité des réductions et des annulations de titres de recettes, dans la limite des éléments dont ils disposent.

²¹⁹ b) En matière de dépenses, le contrôle : • de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué, et de l'assignation de la dépense ; • de la validité de la créance, portant sur : - justification du service fait, résultant de la certification délivrée par l'ordonnateur ainsi que des pièces justificatives produites ; - - l'intervention préalable des contrôles, autorisations, approbations, avis ou visas réglementaires ; la production des justifications et, le cas échéant, du certificat de prise en charge à l'inventaire ; l'application des règles de prescription et de déchéance ; • du caractère libératoire du règlement incluant le contrôle de l'existence éventuelle d'oppositions, notamment de saisies ou de cessions.

²²⁰ FALL (Mafall), « *Le débet sans préjudice ne porte-t-il pas préjudice ? Condamner le comptable public au montant global d'une opération irrégulière sans aucun préjudice subi par l'État ou l'organisme public, interpelle !* », Op. cit., p. 5.

²²¹ Si le compte annuel est régulier.

²²² Si les accusations sont injustifiées, fausses.

²²³ Si le contrôlé veut se débarrasser de sa charge.

²²⁴ Si le comptes est excédentaire.

²²⁵ Article 37 alinéa 2 du décret n° 2020-978, Op. cit.

de débits en contrôlant la gestion des comptables publics des organismes publics, plus spécifiquement des collectivités territoriales.

Il en est ainsi de l'arrêt définitif n° 114/CAACL/2010 rendu par la Cour des comptes du Sénégal concernant la commune d'arrondissement de Dalifort (gestions 1997–2001). Dans cet arrêt, elle met en débet le comptable Mor GUEYE : écart de 12 455 F CFA entre deux exercices, met en débet le comptable Sékou SAMBOU : paiements de secours aux indigents sans certificats d'indigence (1 325 500 F CFA), avance de 800 000 F CFA au maire sans justification et met en débet aussi le comptable Mamadou SARR : dépenses irrégulières (sonorisation, location de véhicule, secours non justifiés) pour un total d'environ 2,8 millions F CFA. La Cour statue définitivement en condamnant les comptables à rembourser les sommes sur leurs deniers personnels²²⁶. Cet arrêt illustre la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics : ils doivent justifier chaque dépense, vérifier la régularité des paiements et la validité des créances avant tout décaissement. En cas de manquement, ils répondent de leurs biens personnels.

C'est aussi le cas dans l'arrêt définitif n° 113/CAACL/2010 rendu par cette Cour concernant la commune d'arrondissement de Diamaguène Sicap Mbao (gestions 1997–2001). Dans cet arrêt, la Cour met en débet le comptable Mamadou SARR : 48 000 000 F CFA, met aussi en débet le comptable Mor GUEYE : 42 000 000 F CFA + 154 826 F CFA, toute somme augmentée des intérêts de droit et statue définitivement et ordonne l'exécution de l'arrêt²²⁷. Cet arrêt illustre la responsabilité pécuniaire des comptables publics lorsqu'ils exécutent des dépenses sans respecter les règles budgétaires et juridiques. Il consacre aussi la primauté du contrôle de régularité sur l'opportunité politique : même si la dépense profite à la commune, le comptable reste responsable si les procédures légales n'ont pas été suivies.

C'est également le cas dans l'arrêt définitif n° 115/CAACL/2010 rendu encore par cette même Cour concernant la commune d'arrondissement de Djida Thiaroye Kao (gestions 1997–

²²⁶ Cour des comptes, arrêt définitif n° 114, CAACL/2010, Affaire n° RC 64, 65, 66, 67, 68/04 du 09 mars 2004 opposant les Comptables MM. Sékou SAMBOU (du 1er janvier 1997 au 31 juillet 1997), Mamadou SARR (du 1er août 1997 au 18 décembre 2000) et Mor GUEYE (du 19 décembre 2000 au 31 décembre 2001) de la commune d'arrondissement de Dalifort au Ministère public, jugé le 21 juillet 2010 en ce qui concerne les gestions de 1997 à 2001.

²²⁷ Arrêt n° 113 /CAACL/ 2010, Affaires n° RC 69, 70, 71, 72, 73/04 du 09 mars 2004 opposant les comptables publics MM. Sékou SAMBOU (du 1er janvier 1997 au 31 juillet 1997), Mamadou SARR (du 1er août 1997 au 18 décembre 2000) et Mor GUEYE (du 19 décembre 2000 au 31 décembre 2001) de la commune d'arrondissement de Diamagueune Sicap Mbao contre le Ministère public, jugé le 21 juillet 2010 en ce qui concerne les gestions de 1997 à 2001.

2001). Dans cet arrêt, la Cour met en débet le comptable Sékou SAMBOU : 1 020 000 F CFA pour paiements irréguliers de secours aux indigents, met également en débet le comptable Mamadou SARR : 3 330 000 F CFA pour les mêmes motifs et les deux sommes augmentées des intérêts de droit à compter des dates de paiement²²⁸. Cet arrêt consacre le principe de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics : ils doivent contrôler la régularité de toute dépense, même ordonnée par le maire.

Tous ces arrêts visent alors à rétablir le compte de l'organisme financièrement lésé. Le débet fait obstacle à la décharge du comptable jusqu'à ce qu'il soit apuré.

Le débet constate ce préjudice subi et en impose le remboursement au comptable, pour le même montant. Cette constatation, selon le Magistrat Mafall FALL, porte sur une situation objective, qui affecte directement le compte, et qui n'implique pas d'appréciation du comportement personnel du comptable. Toujours dans ces propos, le montant du débet peut donc s'élever sur des montants importants selon le type d'opérations en cause et la longueur de la période retenue²²⁹. Tout comptable déclaré en débet est tenu de couvrir immédiatement le trésor du montant du débet²³⁰. Ce montant est remboursé par le comptable sur ses deniers personnels.

Ainsi, l'article 33 du décret n° 62-0195 du 17 mai 1962 portant réglementation concernant les comptables publics précise que : « *Lorsqu'un comptable subordonné n'exécute pas les obligations prévues aux articles 31 et 32 ci-dessus, la couverture du déficit ou du débet incombe au comptable supérieur...* ».

Toutes ces sanctions évoquées ci-dessus, restent applicables aux comptables coupables de gestion de fait.

²²⁸ Arrêt n° 115 /CAACL/ 2010, Affaires n° RC 74, 75, 76, 77, 78/04 du 09 mars 2004 opposant les comptables publics MM. Sékou SAMBOU (du 1er janvier 1997 au 31 juillet 1997), Mamadou SARR (du 1er août 1997 au 18 décembre 2000) et Mor GUEYE (du 19 décembre 2000 au 31 décembre 2001) de la commune d'arrondissement de Djida Thiaroye Kao contre le Ministère public, jugé le 21 juillet 2010 en ce qui concerne les gestions de 1997 à 2001.

²²⁹ FALL (Mafall), « *Le débet sans préjudice ne porte-t-il pas préjudice ? Condamner le comptable public au montant global d'une opération irrégulière sans aucun préjudice subi par l'État ou l'organisme public, interpelle !* », Op. cit., p. 5.

²³⁰ Article 32 alinéa 2 du décret n° 62-195, Op. cit.

Toutefois, il convient de noter que la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics n'exclut en rien la mise en jeu de leur responsabilité disciplinaire, civile ou pénale²³¹.

Par ailleurs, l'application des sanctions prononcées à l'encontre des comptables publics demeure limitée et souffre de plusieurs insuffisances.

Paragraphe 2 : Les limites à la mise en œuvre des sanctions applicables aux comptables publics

Bien que la responsabilité des comptables publics soit strictement encadrée, elle connaît néanmoins des atténuations. En effet, la sanction n'est pas toujours liée à un préjudice réel ; des mesures de clémence peuvent en réduire la portée. Ces limites se manifestent à travers des débet sans préjudice financier avéré (**A**) ainsi que des remises gracieuses de responsabilité (**B**).

A. Des débet prononcés en l'absence de tout préjudice financier avéré

Le débet juridictionnel est une sanction prononcée par la Cour des comptes lorsqu'un comptable public commet un manquement ayant entraîné un préjudice financier à l'État ou à un organisme public. Toutefois, dans la pratique sénégalaise, cette logique de réparation fondée sur la matérialité du dommage est souvent écartée : des débet sont parfois infligés sans qu'un préjudice réel ait été constaté.

Cette situation découle du caractère quasiment objectif de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public, centrée sur la régularité du compte plutôt que sur les conséquences financières du manquement. Le juge financier se limite alors à constater une irrégularité, sans examiner l'existence d'un dommage effectif. Le comptable est ainsi contraint de rembourser sur ses propres deniers des sommes non perdues par l'État, ce qui confère au débet une dimension purement punitive.

Cette approche, critiquée notamment par Mafall FALL dans son article²³², met en lumière une contradiction avec les principes généraux du droit de la responsabilité, selon lesquels toute réparation suppose un préjudice et un lien de causalité. En droit commun de la responsabilité, il ne peut y avoir de réparation sans dommage ; en droit de la comptabilité publique, le préjudice est présumé dès qu'une irrégularité est constatée. La question que l'on

²³¹ Article 21 du décret n° 62-195, Op. cit.

²³² FALL (Mafall), « *Le débet sans préjudice ne porte-t-il pas préjudice ? Condamner le comptable public au montant global d'une opération irrégulière sans aucun préjudice subi par l'État ou l'organisme public, interpelle !* », Op. cit., p. 8.

devrait se poser est la suivante : pourquoi réparer en l'absence de tout préjudice ? Et là, on peut dire que la notion de réparation perd tout son sens si le préjudice fait défaut ou s'il n'est pas quantifié. Etant donné que le débet constitue une sanction, on assiste à des comptables sanctionnés financièrement sans avoir causé un manque à gagner pour la personne publique ou un déficit.

La Cour des comptes considère qu'elle juge les comptes et non les comptables, d'où cette logique formaliste qui écarte l'appréciation de la réalité économique du dommage. Or, cette conception soulève une question d'équité et de conformité au droit au procès équitable, reconnu notamment par la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (arrêt Martinie, 12 avril 2006²³³). Ces dispositions, confirmées par la jurisprudence du Conseil d'Etat, se sont traduites par une « *judiciarisation* » très nette de la procédure des juridictions financières²³⁴.

Le régime de responsabilité comptable au Sénégal se caractérise par sa rigueur et son objectivité. Contrairement au droit commun, il ne requiert pas la preuve d'un préjudice pour engager la responsabilité du comptable public. Le simple manquement aux règles de contrôle suffit à fonder la sanction. Le lien de causalité entre la faute et le dommage est ainsi présumé d'office, car pour la Cour des comptes, c'est le compte qui est jugé et non le comptable. Ce système, axé sur la régularité formelle plutôt que sur la réalité du préjudice, apparaît particulièrement sévère et peu conforme à l'esprit de justice financière moderne.

Mafall FALL souligne que le droit comparé, notamment la France, offre une solution pour les débits sans préjudice : la loi de finances rectificative française de 2011²³⁵ permet au juge des comptes d'imposer une somme forfaitaire ou modulée au comptable uniquement si aucun préjudice financier n'a été causé, avec un plafond fixé par décret. Pour le Sénégal, une approche similaire, consistant à instaurer une amende graduelle ou plafonnée, pourrait permettre de concilier rigueur comptable et équité, en évitant de sanctionner financièrement les comptables pour des manquements formels dépourvus de préjudice réel.

²³³ Raisonement de la Cour : La question que l'on devrait de se poser est celle de savoir : pourquoi réparer en l'absence de tout préjudice ? Et là, on peut dire que la notion de réparation perd tout son sens si le préjudice fait défaut ou s'il n'est pas quantifié. Etant donné que le débet constitue une sanction, alors on assiste à des comptables sanctionnés financièrement sans avoir causé un manque à gagner à la personne ou un déficit.

²³⁴ FALL (Mafall), « *Le débet sans préjudice ne porte-t-il pas préjudice ? Condamner le comptable public au montant global d'une opération irrégulière sans aucun préjudice subi par l'État ou l'organisme public, interpelle !* », Op. cit. p. 6.

²³⁵ Loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 portant loi de finances rectificative en France à son article 90.

Si la question des débits sans préjudice met en lumière la sévérité parfois disproportionnée du régime de responsabilité comptable, le système prévoit toutefois des mécanismes d'atténuation, parmi lesquels la remise gracieuse occupe une place centrale, offrant au comptable la possibilité de voir sa sanction modulée ou allégée selon les circonstances.

B. Des remises gracieuses atténuant la rigueur de la responsabilité du comptable

Le comptable public, mis en débet par le juge des comptes, peut solliciter auprès du ministre chargé des Finances la remise gracieuse des sommes mises à sa charge, intérêts compris²³⁶. Ainsi, le système de responsabilité des comptables publics, bien que rigoureux, prévoit des mécanismes permettant d'atténuer ou d'éteindre la sanction financière, parmi lesquels la remise gracieuse occupe une place centrale. Cette mesure constitue une exception au principe de responsabilité personnelle et pécuniaire, en reconnaissant que certains manquements ne résultent pas entièrement de la faute du comptable.

Le pouvoir de remise gracieuse permet au ministre, à la suite d'un débet, de tenir compte des circonstances ou de la situation du comptable pour le décharger totalement ou partiellement du manquement à l'origine du débet. Autrement dit, le comptable public peut voir sa responsabilité atténuée au moyen de l'admission en valeur²³⁷, de la reconnaissance de la force majeure²³⁸ et de la remise gracieuse de responsabilité²³⁹. La décharge de responsabilité résultant d'un cas de force majeure ou la remise gracieuse des débits peut être accordée par arrêté motivé du ministre chargé des Finances, après avis conforme de la Cour des comptes²⁴⁰.

Concrètement, les comptables publics dont la responsabilité a été engagée peuvent solliciter une décharge totale ou partielle, notamment en cas de force majeure, après production de toutes les justifications nécessaires. Cette décharge est accordée par arrêté du ministre chargé des Finances, pris soit sur avis du directeur chargé de la comptabilité publique en matière de débet administratif, soit sur avis du président de la juridiction des comptes en matière de débet juridictionnel. Au sein de l'UEMOA, c'est la directive relative aux lois de finances de 2009 qui

²³⁶ BEYE (Modou), « *L'avis conforme de la Cour des comptes sur les remises gracieuses des suites de débet, quel ancrage en droit public financier ?* », Op. cit., p. 1.

²³⁷ L'admission en non-valeur permet aux comptables de se prémunir contre la rigueur de leur régime de responsabilité. Il s'agit pour le comptable de demander aux autorités administratives compétentes de se prononcer sur la non-valeur de créances qui sont devenues irrécouvrables notamment car les débiteurs de l'administration sont devenus insolvables ou ont disparu. Cette admission en non-valeur n'est pas rétroactive. Le comptable doit faire jouer cette garantie au moment du paiement, dès réception de l'ordre de payer selon MOYSAN (Emile) dans son ouvrage : *Les finances publiques en cartes mentales*, Ellipses Edition Marketing S.A, 2022, p. 134.

²³⁸ Article 35 du décret n° 62-195, Op. cit.

²³⁹ Article 36 du décret n° 62-195, Op. cit.

²⁴⁰ Article 25 du décret n° 2013-1449 du 13 novembre 2013 fixant les modalités d'application de la loi organique n° 2012-23, Op. cit.

a amorcé la réforme. Celui-ci dispose : « *Tout agent public dont la responsabilité pécuniaire est engagée peut obtenir remise gracieuse des sommes laissées à sa charge dans les conditions prévues par la réglementation nationale. La remise gracieuse suite à un arrêt de débet est soumise à un avis conforme de la Cour* »²⁴¹.

Mais au moment de la transposition de la LOLF, cette disposition n'a pas été retenue dans sa rédaction initiale par la LOLF n° 2011-15 du 08 juillet 2011, celle-ci ne faisant aucunement mention de l'avis conforme de la Cour des Comptes. S'agit-il d'une simple omission ou d'un choix délibéré ? Au cas où c'est volontaire, quelle en serait la motivation ? En tout état de cause, le décret n° 2013-1149 du 13 novembre 2013 fixant les modalités d'application de la loi organique n° 2012-23 du 27 décembre 2012 sur la Cour des Comptes est intervenu plus tard pour reprendre cette disposition de la Directive en son article 25 en ces termes : « *La remise gracieuse peut être accordée par arrêté motivé du Ministre chargé des Finances, après avis conforme de la Cour des Comptes pris en Chambres réunies* ».

De surcroît, selon l'article 40 du décret n° 2020-978 du 23 avril 2020 portant RGCP, les comptables peuvent obtenir une décharge de responsabilité ou la remise gracieuse des sommes laissées à leur charge, dans les conditions prévues par la réglementation. Ce dispositif s'applique notamment en cas de force majeure ou de bonne foi, lorsque le manquement n'implique pas directement la responsabilité de l'agent. Pendant l'examen de leur demande, les comptables peuvent bénéficier d'un sursis de versement, c'est-à-dire qu'ils ne sont pas tenus de payer immédiatement les sommes réclamées. Ce sursis peut être renouvelé chaque année jusqu'à ce qu'une décision définitive de décharge ou de remise gracieuse soit rendue. Toutefois, lorsque la décharge ou la remise gracieuse est accordée, les débet restant à la charge du budget de l'État ou de l'organisme public concerné, conformément aux modalités prévues par la réglementation. Ce mécanisme protège le comptable des effets disproportionnés d'un débet, tout en maintenant la discipline et la fiabilité des comptes publics.

De plus, au niveau communautaire, les articles 39 à 41 de la directive n° 06/97/CM/UEMOA portant RGCP encadrent la remise gracieuse et le sursis de versement pour les comptables publics. Ils permettent à un comptable de voir sa responsabilité pécuniaire allégée ou suspendue, notamment lorsqu'il agit de bonne foi ou en cas de manquement sans préjudice réel. En cas d'octroi, les débet sont pris en charge par le budget public concerné. Ces

²⁴¹ À son article 84 alinéa 2.

dispositifs visent à moduler la rigueur des sanctions, tout en garantissant la discipline financière, l'intégrité des comptes et la proportionnalité des mesures prises.

CONCLUSION

L'objectif principal de ce mémoire était d'analyser l'impact de la réforme issue du budget-programme sur la responsabilité des gestionnaires publics. Si cette réforme a renforcé la culture de performance et les responsabilités des acteurs, elle n'a cependant pas profondément transformé les régimes classiques de responsabilité, ni les conditions de leur engagement, ni les sanctions applicables en cas de défaillance. Cette recherche a permis de mettre en lumière deux constats essentiels : d'une part, la LOLF de 2020 a instauré une logique de GAR au sein de la chaîne budgétaire ; d'autre part, cette réforme n'a pas entraîné de véritable transformation du régime de responsabilité juridique des ordonnateurs et des comptables publics. Le nouveau cadre harmonisé des finances publiques répond à une logique de performance visant à optimiser le rapport entre la qualité des résultats obtenus et le coût²⁴² engagé, dans le souci constant de préserver les deniers du contribuable et des partenaires financiers. En effet, l'utilisation de l'argent public, dans tout système démocratique, s'inscrit dans le cadre d'un corps de règles de droit qui doivent pouvoir, en cas d'irrégularités, donner lieu à des sanctions ciblées et adaptées²⁴³.

L'UEMOA, soucieuse d'harmoniser la gestion des finances publiques, a introduit en 2009, le concept de « *budget-programme* », désormais au cœur des réformes budgétaires des Etats membres. Le Sénégal s'est inscrit dans cette dynamique en adoptant, à partir de LOLF 2020, un budget axé sur les résultats, symbole d'un engagement vers une gestion publique financière plus performante. Ce qui laisse entendre que cette réforme vise non seulement la rationalisation des dépenses publiques, mais aussi l'utilisation optimale, efficiente et rentable des deniers publics, d'autant plus que le denier public doit servir l'intérêt général. Toute dérive ou déviance mérite donc une sanction.

L'intérêt pour la responsabilité qui s'attache à l'argent public dépasse largement les simples atours juridiques des finances publiques. Cette forme de responsabilité prend racine dans l'exigence des citoyens à plus de transparence de l'administration, de son action et de son personnel dans le sens « *d'une conception de la qualité du lien social, de ce qui peut être estimé bon pour la vie en société* »²⁴⁴. Il fallait donc, pour les Etats de l'UEMOA, se mettre désormais

²⁴² MEDE (Nicaise), « *Réflexion sur le cadre harmonisé des finances publiques dans l'espace UEMOA* », Afrilex, 2012, p. 25.

²⁴³ SEGUIN (Philippe), « *Finances publiques et responsabilité. Discours de clôture* », *Revue Française de Finances publiques*, n° 92, 2005, p. 253.

²⁴⁴ Bouvier (Michel), ESCLASSAN (Marie-Christine) et LASSALE (Jean-Pierre), *Finances Publiques*, 17^e éd., LGDJ, coll. Manuel, 2018, p. 35.

à l'ère d'une gestion globale performante. Ce fût l'objet de ses directives de 2009 que le Sénégal a transposées entre 2011 et 2012, puis en 2020. Ce désir de transparence, appliqué aux deniers publics, qui est un objectif à valeur constitutionnelle, ne constitue pourtant pas une tendance nouvelle. Gaston JEZE considère notamment depuis bien longtemps « *qu'il n'y a pas de finances solides sans publicité* »²⁴⁵. En outre, le gérant de l'argent public, est tenu, quel que soit les circonstances, de rendre compte de sa gestion, sous réserve de voir sa responsabilité engagée par les juridictions compétentes. La gestion publique doit, plus que jamais, répondre à des exigences de clarté, de transparence et de redevabilité.

Par ailleurs, il convient de souligner que le budget-programme issu de la LOLF de 2020 au Sénégal a introduit des contrôles de type managérial tels que le contrôle interne et le contrôle de gestion, ainsi que l'évaluation des politiques publiques, pratiques jusque-là jamais systématisées en gestion publique communautaire. Ainsi, tout gestionnaire public, qu'il soit ordonnateur ou comptable, demeure soumis à un contrôle rigoureux du fait de sa mission de gestionnaire des deniers publics. Ces contrôles aboutissent, en cas de manquement ou d'irrégularité, à l'engagement de leur responsabilité donnant lieu à des sanctions multiformes. La responsabilité liée aux opérations financières publiques constitue pourtant une des seules véritables concrétisations de la DDHC²⁴⁶. Ce texte, qui consacre au profit de la société le « *droit de demander compte à tout agent public de son administration* », implique non seulement l'existence de contrôles, mais également l'instauration d'une responsabilité des ordonnateurs publics²⁴⁷. L'ordonnateur défaillant, quel que soit son rang dans l'administration, doit répondre personnellement de ses actes devant un juge compétent. A ce titre, il est passible de toute sanction prévue par la réglementation en vigueur. De façon générale, on peut admettre que la responsabilité des ordonnateurs est difficilement engagée dans le contrôle de la violation de la légalité budgétaire et financière, c'est-à-dire la violation de la régularité de la gestion ou la violation de « *l'ordre public financier* » qui relève de la compétence de la CDF de la Cour des comptes au terme de fautes qui peuvent tomber sous le coup de sa sanction²⁴⁸.

Relativement au comptable, le principe de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public érige la fonction comptable en véritable pouvoir autonome s'exerçant sur les

²⁴⁵ JEZE (Gaston), « *Cours de science des finances et de législation financière française* », 6e éd., Marcel Giard, 1922, p. 5.

²⁴⁶ Article 15 de la DDHC du 26 août 1789.

²⁴⁷ PIERUCCI (Christophe), « *Responsabilité des administrateurs et ordonnateurs* », in ORSONI G., Dictionnaire encyclopédique de finances publiques, Economica, 2^e édition, 2017, p. 762.

²⁴⁸ KOTE (Lamine), « *Quelle responsabilité pour les gestionnaires dans la nouvelle gestion budgétaire* », Op. cit., p. 136.

dépenses et les recettes publiques ainsi que la conservation des fonds et valeurs des organismes publics. Selon M. DJITE, « *La prégnance de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public fait du contrôle de régularité une culture commune, un comportement intégré par les divers agents d'exécution des budgets et opérations financières des collectivités publiques* »²⁴⁹. Quoique rigide, sévère et objectif, on peut aujourd'hui dire que la responsabilité du comptable mérite d'être réformée conformément aux exigences du droit de la responsabilité et aux paradigmes de la nouvelle gestion publique consacrant la culture de la performance. C'est ainsi que Philippe SEGUIN, insistait sur le caractère impérieux de la réforme du système de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public en soulignant que : « *le dispositif actuel aura fonctionné plus d'un siècle et demi. Il n'est pas anormal qu'il soit à bout de souffle* »²⁵⁰.

Dès lors, se pose une question de fond : celle de la possible unification des régimes de responsabilité des ordonnateurs et des comptables publics au Sénégal. L'exemple français, avec l'ordonnance du 23 mars 2022²⁵¹ instaurant un régime unifié de responsabilité financière, offre une piste de réflexion pertinente pour le Sénégal et, plus largement, pour les États membres de l'UEMOA. Le Sénégal devrait s'inspirer du modèle français de régime unifié de responsabilité financière afin de renforcer la cohérence, l'équité et la performance de son système de gestion publique. En effet, l'unification des régimes des ordonnateurs et des comptables mettrait fin à la dualité actuelle, souvent source de complexité et d'inégalités de traitement. Elle garantirait une responsabilisation plus équilibrée de tous les acteurs de la chaîne financière, en phase avec la logique de résultats introduite par le budget-programme. En outre, un tel modèle permettrait d'adapter la responsabilité aux exigences modernes de transparence, d'efficacité et de performance, tout en rendant la justice financière plus rapide et plus crédible.

²⁴⁹ DJITE (Mamadou), « *Le régime de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public dans un contexte de réformes budgétaire et comptable* », Op. cit., p. 17.

²⁵⁰ Allocation du Premier président de la Cour des comptes français, M. Philippe Séguin, séance solennelle du 6 septembre 2004.

²⁵¹ L'ordonnance n° 2022-408 du 23 mars 2022

BIBLIOGRAPHIE INDICATIVE

▪ OUVRAGES GENERAUX

- **BRIGAUD (F.), DEGRON (R.), UHER (V.)**, Finances publiques, 5^e édition, Dunod, 2021, 580 p.
- **BOUVIER (M.), ESCLASSANE (M.-C.) et LASSALE (J.-P.)**, Manuel de Finances publiques, LGDJ, 23^e édition (2024-2025), 2024.
- **DAMAREY (S.)**, L'essentiel des finances publiques, 12^e édition, Gualino, 2024, 144 p.
- **DIOUKHANE (A.)**, Les finances publiques dans l'UEMOA : le budget du Sénégal, 2^e édition, l'Harmattan, 2021, 486 p.
- **DIOUKHANE (A.)**, Les juridictions financières dans l'UEMOA : la Cour des comptes du Sénégal, l'Harmattan, 2016, 288 p.
- **FALL (M.), TOURE (I.)**, Finances publiques, approche théorique et pratique, 3^e édition, l'Harmattan, 2024, 442 p.
- **FABRE (F.-J.), FROMENT-MEURICE (A.), BERTUCCI (J.-Y.), GROPER (N.)**, Les grands arrêts de la jurisprudence financière, 5^e édition, Dalloz, 2007.
- **GAUDEMET (P.-M.)**, Finances publiques, Tome 1, Paris, Montchrestien, 7^eme édit., 1996, 577 p., utilisé par **MEDE (N.)** dans, Les finances publiques espace UEMOA /UMOA, Sénégal, Harmattan, 2017, 550 p.
- **DADDY-ARTHUR (L.-N.), NDEMBE NTUMBA MUTOMBO (T.)**, Pratiques des finances publiques, Acteurs, outils, procédures et méthodes, Harmattan, 2020, 243 p.
- **WASERMAN (F.)**, Finances publiques, 10^e édition, Paris, la documentation française, 2023, 237 p.
- **MEDE (N.)**, Finances publiques : Espace UEMOA/UMOA, l'Harmattan, 2016, 548 p.
- **MONNIER (J.-M.)**, Finances publiques, 4^e édition, 2015, 359 p.
- **MEDE (N.)**, Pages de doctrine. Œuvres (in) complètes, Vol. 1 & 2, l'Harmattan Sénégal, 2024.
- **MOYSAN (E.)**, Les finances publiques en cartes mentales, ouvrage à jour de la loi organique du 28 décembre 2021 et de l'ordonnance du 23 mars 2022, Ellipses, 2022, 283 p.
- **TAM (N.-C.)**, Finances Publiques Sénégalaises, Paris, Harmattan, 1990, 376 p.
- **WASERMAN (F.)**, Les finances publiques, 8^e édition, avril 2016, 217 p.

▪ **OUVRAGES SPECIFIQUES**

- **GAULLIER-CAMUS (F.)**, la responsabilité financière des gestionnaires publics, Paris, LGDJ, Lextenso, 2020.
- **BENOIT (P.)**, La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, Strasbourg, 1967.

▪ **DICTIONNAIRES**

- **ORSINI (G.)**, « Finances publiques, Dictionnaire encyclopédique », Paris, Economica, 2e édition, 2017, 983p.
- **CHAN TAM (N.)**, Lexique budgétaire et fiscal du Sénégal, Faculté des Sciences juridiques et économiques, Crédila, 1982.

▪ **THESES**

- **BA (B.-D.)**, Finances publiques et gestion par la performance dans les pays membres de l'UEMOA : étude de cas du Sénégal, thèse, soutenue publiquement le lundi 30 mars 2015, en cotutelle, Université Bordeaux et Université Cheikh Anta Diop.
- **FAYE (B.)**, La réforme du système financier des collectivités locales sénégalaises, thèse, Université Jean Moulin Lyon 3, 20 septembre 2017, 535 p., disponible en ligne sur www.theses.fr
- **KAMDOM (Y.-G.-D.)**, La responsabilité des ordonnateurs dans le système financier public contemporain : étude comparée des droits camerounais et français, thèse, à l'Université de Lille et l'Université de Yaoundé II, 9 juillet 2019, 616p.
- **BILOUNGA (S.-T.)**, La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun, *Thèse, Droit public*, Université de Yaoundé II, 2009.
- **CATTEAU (D.)**, La LOLF et la modernisation de la gestion publique : la performance, fondement d'un droit public financier rénové, thèse, soutenue publiquement en 2005 à Lille 2.
- **FALL (A.-H.)**, Contribution à une réflexion sur la fiscalité de développement au Sénégal, Université des Sciences sociales de Toulouse, 2001, Thèse, disponible en ligne sur www.theses.fr

- **GUEYE (T.)**, L'incidence de l'Union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA) sur les finances publiques de ses Etats membres, Université Paris 2, 2011, Thèse, disponible en ligne sur www.theses.fr
- **KEBE (A.-A.-D.)**, La répartition des compétences entre la loi et le règlement en droit fiscal sénégalais, thèse en Droit public, UCAD, soutenue le 03 décembre 2012.
- **ONDOA (M.)**, Le droit de la responsabilité publique dans les États en développement. Contribution à l'étude de l'originalité des droits africains, Thèse, Droit public, Université de Yaoundé II, 1999, 3 tomes.
- **OUEDRAOGO (D.)**, L'autonomisation des juridictions financières dans l'espace UEMOA : étude sur l'évolution des Cours des comptes, Thèse de doctorat en Droit public, soutenue le 29 novembre 2013, Université Montesquieu-Bordeaux IV, 672 p., disponible en ligne sur www.theses.fr
- **ZAKI (M.)**, Le contrôle des finances publiques dans les Etats d'Afrique noire francophone : l'exemple du Niger et du Sénégal, thèse, Université des sciences sociales de Toulouse 1, janvier 1999, disponible en ligne sur www.theses.fr

▪ **MEMOIRES**

- **SADIAKHOU (O.)**, La répartition du pouvoir financier dans les Etats membres de l'union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA), mémoire de master en Droit public, UGB, 2023-2024, 143 p.
- **FALL (T.)**, La responsabilité des gestionnaires publics à l'aune du budget programme : étude de cas du Sénégal, mémoire de master en Droit public, UCAD, 2022-2023, 101 p.
- **NSANG EMANE (M.)**, L'évolution de la gestion budgétaire et comptable l'État français sous la Ve Ré Du RGCP au GBCP : Analyse et perspectives, mémoire de master en Droit public ; Université de Ecole nationale Strasbourg d'administration, juin 2015, 105 p.

▪ **ARTICLES**

- **ADANS (B.)**, « *L'évolution de la fonction comptable et son impact sur le régime de responsabilité des comptables publics* », RFFP, n° 92, 2005, pp. 179-184.
- **ALLIEZ (T.)**, « *Quel bilan de la responsabilité managériale au sein de l'Etat, clef de la nouvelle gestion publique ?* », RFFP, n° 123, 2013, pp. 157-168.

- **BA (B.)**, « *Le renouveau du contrôle interne en finances et gestion publiques africaines* », in *Variations autour de la performance dans l'Etat*, Mélanges en l'honneur du professeur **MEDE (N.)**, Volume 1, L'Harmattan, 2024, 245 p.
- **BACHIR (M.)**, **SAMUEL (S.)** et **ANNE (R.)** « *Le gestionnaire public en question. La difficile conciliation des logiques bureaucratique et managériale* », *Revue Française de Gestion*, n° 250, 2015, pp. 89-104.
- **BAGAGNA (B.)**, « *Le principe de transparence dans les finances publiques des Etats membres de la CEMAC* », *Revue Africaine des Finances Publiques (RAFIP)*, n° 2, 2017.
- **BARBEYRE (R.)**, « *L'appréciation de la responsabilité pécuniaire des comptables publics* », *R.A.* 1972, pp. 593 et s.
- **BARILARI (A.)**, « *La réforme de la gestion publique : quel impact sur la responsabilité des acteurs ?* », *Revue française des finances publiques (RFFP)*, n° 92, 2005, pp. 25-38.
- **BARILARI (A.)**, « *Vers la réforme de la responsabilité des gestionnaires publics* », *AJDA*, 2005, n° 13, pp. 696-702.
- **BASSERES (J.)**, « *L'avenir du régime de responsabilité personnelle et pécuniaire (RPP) des comptables publics : le point de vue du directeur général de la comptabilité publique* », *RFFP*, n° 92, 2005, pp. 163-169.
- **BEYE (M.)**, « *La prescription en matière de jugement des comptes des comptables publics* », 11 février 2021, CERACLE, 25 p., disponible sur le site <https://ceracle.com>
- **BIAKAN (J.)**, « *La réforme du cadre juridique des finances publiques au Cameroun : la loi portant régime financier de l'État* », in **ONDOA (M.)**, *L'administration publique camerounaise à l'heure des réformes*, L'Harmattan, 2010, pp. 9-23.
- **BILOUNGA (S.-T.)**, « *Les relations entre l'ordonnateur et les comptables à la lumière de la loi du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat du Cameroun* », *Revue africaine des finances publiques (RAFIP)*, n° 2, 2017.
- **BOUVIER (M.)**, « *Transparence des finances publiques : vers un nouveau modèle* », Acte du colloque de finances publiques organisé par le Ministère de l'Économie et des finances du Maroc et FONDAGIP les 7 et 8 septembre 2012, LGDJ, 2013, pp. 19-27.
- **BOUVIER (M.)**, « *Réforme des finances publiques : Réforme de l'État* », *RFFP*, n° 73, 2001, pp. 5-8.
- **BOUVIER (M.)**, « *Conduire le changement et réussir la réforme budgétaire* », Editorial, in **BOUVIER (M.)** (dir.), *Le budget 2006 en régime LOLF*, *RFFP*, n° 91, Septembre 2005, pp. 4-7.

- **BOUVIER (M.)**, Editorial, in BOUVIER (Michel) (dir.), « *Prévision et pluriannualité budgétaire* », RFFP, n° 39, 1992, pp. 4-7.
- **CHEVALIER (J.)**, « *Performance et gestion publique* », article dans « *Réformes des finances publiques et modernisation de l'Administration, Mélanges en l'honneur du Professeur Robert Hertzog* », Paris, Economica, 2010, 93 p.
- **DESCHEEMAEKER (C.)**, « *La responsabilité des ordonnateurs devant les juridictions financières* », in *Comptabilité publique, continuité et modernité, Actes du colloque du Comité pour l'histoire économique et financière de la France, tenu à Bercy les 25 et 26 novembre 1993*, CHEFF, 1995, pp. 313-326.
- **DIAKHATE (M.)**, « *Le pilotage de la performance des finances publiques dans les Etats membres de l'UEMOA* », *Revue africaine des Finances publiques (RAFIP)*, n° 9, Premier Semestre 2021, pp. 8- 47., disponible en ligne sur le site <https://ceracle.com>
- **DIAKHATE (M.)**, « *La relativité du principe de sincérité dans les finances publiques des États de l'UEMOA* », in **MEDE (N.)** (Dir.), *La LOLF dans tous ses états, Actes du Colloque National de Cotonou des 13 et 14 février 2015*, Centre des Publications Universitaires d'Abomey Calavie ; Voir aussi *Annales Africaines*, Vol. 2, n° 5, Décembre 2016.
- **DIAO (B.)**, « *Les angles morts de la représentation comptable de la performance dans la construction juridique du nouveau droit des comptes publics de l'UEMOA* », in *Variations autour de la performance dans l'Etat*, Mélanges en l'honneur du professeur **MEDE (N.)**, Volume 2, l'Harmattan, 2024, 411 p.
- **DIOMANDE (A.-S.)**, « *La faute de gestion en Côte d'Ivoire : une répression cloisonnée* », publié dans la *Revue française de finances publiques*, n° 157, 2022, 61 p.
- **DIOP Maguette**, « *Présentation du décret n° 2020-1020 du 06 mai 2020 relatif à la gestion budgétaire du Sénégal* », *RAFIP*, n° 7, 1er semestre 2020.
- **DJEYA (K.-Y.-G.)**, « *Réflexions sur l'ambiguïté institutionnelle du Conseil de Discipline Budgétaire et Financière au Cameroun* », *GFP*, 2016, n° 2, pp. 89-94.
- **DJITE (M.)**, « *Le régime de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public dans un contexte de réformes budgétaire et comptable* », *CERACLE*, 17 p., disponible en ligne sur le site <https://ceracle.com>
- **ENGOUTOU (J.-L.)**, **NGUECHE (S.)**, **ELOUNDOU (A.-C.-M.)**, « *La responsabilité financière des ordonnateurs en droit public camerounais* », *Revue française de finances publiques*, n° 157, 2022, 95 p.

- **FLIZOT (S.)**, « *La création de la Cour de discipline budgétaire et financière : enjeux et débats* », in Bezès Philippe et Ali, *L'invention de la gestion des finances publiques*, CHEFF, 2013, pp. 347-380.
- **FALL (M.)**, « *Le débet sans préjudice ne porte-t-il pas préjudice ? Condamner le comptable public au montant global d'une opération irrégulière sans aucun préjudice subi par l'État ou l'organisme public, interpellé !* », CERACLE, 07 Août 2024, 8 p.
- **GUEYE (M.-L.)**, « *Un mot sur la modernisation de la gestion publique* », disponible en ligne sur le site <https://ceracle.com>
- **GUILLERMINET (C.)**, « *De la distinction entre les ordonnateurs et les comptables publics* », *Revue de droit d'Assas*, 2013, n° 8, pp. 66-83.
- **GUILLERMINET (C.)**, « *La nouvelle fonction comptable de l'État et le devenir du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables publics* », *GFP*, 2010, n° 5, pp. 328-331.
- **HAMADOU (A.)**, « *La LOLF nigérienne de 2012 à 2022 : une décennie à la recherche de la performance dans la gestion des finances publiques* », in *Variations autour de la performance dans l'Etat*, Mélanges en l'honneur du professeur Nicaise MEDE, Volume 1, L'Harmattan, 2024, 265 p.
- **HERTZOG (R.)**, « *La LOLF dans l'histoire des grands textes budgétaires : continuité et innovation* », *RFAP*, 2006/1, n° 117, pp 15-30.
- **HERTZOG (R.)**, « *Les ressources publiques sous tensions : victime ou cause de la crise des finances publiques ?* », *Revue française d'administration publique*, n° 144, 2012, pp. 915-928.
- **HERTZOG (R.)**, « *Rendre compte : de quoi parle-t-on ? Les quadratures du cercle démocratique* », *Revue Française d'Administration publique*, 2016/4, n° 160, Éditions INSP, pp. 1011-1026.
- **HERTZOG (R.)**, « *Les pouvoirs financiers du Parlement* », *RDP*, n° 1/2, 2002, pp. 298-311.
- **HIRSCH (C.) et GROPER (N.)**, « *La responsabilité des gestionnaires publics* », *Archives de philosophie du droit* 2021/1, Dalloz, Tome 63, pp. 165-183.
- **ISSEME (G.-L.-P.)**, « *L'exigence de transparence dans les finances publiques des Etats de la CEMAC* », in Mélanges en l'honneur de **DIARRA (E.)** et **YONABA (S.)**, « *les finances publiques entre globalisation et dynamiques locales* », L'Harmattan-Sénégal, 2021.

- **ISSOUFOU (A.)**, « *Fallait-il une nouvelle loi organique relative aux lois de finances au Sénégal ?* », RAFIP, n° 7, 1er semestre 2020. 11 p.
- **ISSOUFOU (A.)**, « *La transparence des finances publiques : un nouveau principe budgétaire dans l'UEMOA ?* », Annales Africaines, Vol. 2, n° 9, Décembre 2018, 37 p. disponible en ligne sur le site <https://ceracle.com>
- **ISSOUFOU (A.)**, « *Présentation du décret n° 2020-1020 du 06 mai 2020 relatif à la gestion budgétaire de l'Etat au Sénégal* », Revue africaine des finances publiques (RAFIP), n° 7, premier semestre 2020.
- **JEZE (G.)**, « *Aspect politique des problèmes financiers* », RSLF, 1928, pp. 26-46.
- **KEBE (A.-A.-D.)**, « *L'Etat de droit financier* », in « *Variations autour de la performance dans l'Etat* », Mélanges en l'honneur du professeur MEDE (N.), Volume 3, L'Harmattan, 2024, 413 p.
- **KOTE (L.)**, « *Quelle responsabilité des gestionnaires publics dans la nouvelle gestion budgétaire ?* », in **DIUKHANE (A.)** (dir.), « *La nouvelle gestion budgétaire dans l'UEMOA* », Annales Africaines, Numéro spécial, Actes du colloque des 27 et 28 septembre 2016, CREDILA, 2018.
- **KOTT (S.)**, « *Comptabilité publique et reddition des comptes de l'État* », disponible en ligne sur www.cairn.info
- **LAMBERT (A.)**, « *Liberté, confiance et responsabilité : la triade de l'éthique du nouveau gestionnaire public* », Revue française d'Administration publique, 2022/2, n° 182, Institut national du service public, pp. 513-527
- **LASCOMBE (M.)** et **VANDENDRIESSCHE (X.)**, « *La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) et le contrôle des finances publiques* », aRFFP, n° 117, 2006, pp. 131-148.
- **LE CLAINCHE (M.)**, « *Vers une réforme de la gouvernance des finances publiques* », Article disponible en ligne à l'adresse <https://www.cairn.info/revue-gestion-et-finances-publiques-20175-page-4.htm>
- **LE CLAINCHE (M.)**, **GAULLIER-CAMUS (F.)**, « *La responsabilité des gestionnaires publics : quelles réformes ?* », Article disponible en ligne à l'adresse <https://www.cairn.info/revue-gestion-et-finances-publiques-2020-3-page-46.htm>
- **MEDE (N.)**, « *La nouvelle gestion budgétaire : l'expérience des budgets de programme au Bénin* », Revue Afrilex, n° 4, 2004, pp. 56-86.

- **MEDE (N.)**, « *Réflexion sur le nouveau cadre harmonisé des finances publiques dans l'espace UEMOA* », Afrilex, 2012.
- **MEDE (N.)**, « *La juridiction financière d'hier à demain et... après demain* », in **MEDE (N.)**, « *Pages de doctrines. Œuvres (in)complètes* », Vol. 1 et 2, L'Harmattan Sénégal, 2024 ; également disponible in **MEDE (N.)**, « *La juridiction financière d'hier à demain et... après demain* », RBSJA, n° 24, 2011, pp. 68-103.
- **OUEDRAOGO (S.)**, « *La comptabilité matières dans le renouveau des finances publiques au Burkina Faso* », disponible en ligne sur le site <https://afrilex.u-bordeaux.fr>
- **PAGNOU (S.)**, « *La responsabilité managériale en droit public financier de l'UEMOA* », in « *Variations autour de la performance dans l'Etat* », Mélanges en l'honneur du professeur **MEDE (N.)**, Volume 1, l'Harmattan, 2024, 471 p.
- **PIERUCCI (C.)**, « *Responsabilité des administrateurs et ordonnateurs* », in **ORSONI (G.)**, « *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques* », Economica, 2^e éd., 2017, pp. 762-764.
- **SAÏDJ (L.)**, « *Réflexions sur le statut du ministre en droit financier français* », GFP, 2010, n° 10, pp. 692-696.
- **SANE (M.-S.)**, « *La faute de gestion en droit public financier sénégalais* », in « *Variations autour de la performance dans l'Etat* », Mélanges en l'honneur du professeur **MEDE (N.)**, Volume 2, l'Harmattan, 2024, 459 p.
- **SANGARE (M.-M) et SIDIBE (Y.)**, « *La sanction de la faute de gestion par la juridiction des comptes au Mali et au Bénin* », in « *Variations autour de la performance dans l'Etat* », Mélanges en l'honneur du professeur **MEDE (N.)**, Volume 2, l'Harmattan, 2024, 499 p.
- **SAVINEAU (J.-C.)**, « *La responsabilité budgétaire des ordonnateurs d'établissements publics nationaux : règle toujours nécessaire ou régime obsolète ?* », publié dans la *Revue française de finances Publiques*, 01 février 2016 n° 133, 253 p.
- **VEDEL (G.)**, « *La responsabilité des ordonnateurs devant la Cour de discipline budgétaire* », R.S.F. 1949, p.116.
- **WALINE (M.)**, « *De l'irresponsabilité des fonctionnaires pour leurs fautes personnelles et des moyens d'y remédier* », R.D.P. 1948.
- **WEIL (P.)**, « *La règle de la double juridiction en matière de responsabilité des comptables publics* », R.S.L.F. 1950.

- **YATIM (F.)**, « *L'exercice de la responsabilité managériale dans la sphère publique, Le cas des responsables de programme dans la LOLF* », Politiques et management public [En ligne], Vol 31/3, 2014, 19 p.
- **YONABA (S.)**, « *Aux confins du droit commun et du droit de la comptabilité publique : les institutions de la « gestion d'affaires » et de la « gestion de fait* », in « *Variations autour de la performance dans l'Etat* », Mélanges en l'honneur du professeur **MEDE (N.)**, Volume 2, l'Harmattan, 2024, 395 p.
- **YAKOUBA (O.)** « *Le Conseil d'État poursuit son assouplissement de la responsabilité du comptable public Observations sous CE, 22 février 2017, Mme A.B* », JLE Éditions, 2017, n° 5, pp. 106-112., disponible sur <https://droit.cairn.info/revue-gestion-et-finances-publiques-2017-5-page-106?lang=fr>.
- **ZAKI (M.)**, « *Constitution et lois de finances dans l'espace UEMOA. Quelques variations dans la régulation d'un domaine spécifique* », RAFIP, n° 7, 1^{er} semestre 2020.
- **ZAKI (M.)**, « *La LOLF, instrument de rénovation dans la gouvernance de l'État* », in **MEDE (N.)** (dir.), « *La Lolf dans tous ses états* », Actes du Colloque National de Cotonou, 13 et 14 février 2015, Centre des Publications Universitaires d'Abomey Calavie, 2015, pp. 355-394.

▪ RAPPORTS.

- Rapport d'information, n° 220, **ARTHUIS (J.)**, La LOLF : culte des indicateurs ou culture de la performance ?, Sénat, 2005, 213 p.
- Direction Générale de la Comptabilité Publique et du Trésor (Sénégal), Rapport d'Activités, 2024, 84 p.
- Cour des comptes du Sénégal, Rapport public 2002 et 2003, Rapport public, 2002-2003, 38 p., disponible sur : <http://sigif.gouv.sn/app/uploads/2017/01/Resum-public-2002-2003.pdf>
- Cour des comptes du Sénégal, La situation des finances publiques : gestions de 2019 à 2024, Rapport, février 2025, 57 p.
- Cour des comptes (France), La mise en œuvre de la LOLF : un bilan pour de nouvelles perspectives, Rapport public, La Documentation française, 2011, 231 p.
- Cour des comptes (France), Rapport public annuel 2018, La Documentation française, 2018, 1341 p.
- **BASSERES (J.) et PACAUD (M.)**, Responsabilisation des gestionnaires publics, Rapport, juillet 2020, 221 p.

- **ANDREW (L.)**, Evaluation de la réforme de la gestion des finances publiques au Burkina Faso, au Ghana et au Malawi, Rapport de synthèse, 2001-2010.

- **GUIDES**

- Guide d'élaboration du rapport annuel de performance, version du 02 juillet 2018, Sénégal, disponible en ligne sur : <https://budget.sec.gouv.sn>
- Guide de la gestion axée sur les résultats de la Commission de l'UEMOA, Commission de l'UEMOA, Septembre 2021, 140 p.
- Guide de dialogue de gestion pour l'élaboration et la mise en œuvre des DPPD et des PAP, Commission de l'UEMOA, juillet 2023.
- Guide didactique sur la directive n° 06/CM/UEMOA/2009 du 26 juin 2009 portant loi organique relative aux lois de finances, Commission de l'UEMOA, 2009.
- Guide didactique de la directive n° 07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA, Commission de l'UEMOA, 183 p.
- Guide d'élaboration du budget-programme, DGB/Ministère des Finances (Sénégal), juillet 2018, 144 p.

- **REVUES**

- *Revue d'information de l'UEMOA*, Directive de l'UEMOA de 2009, UEMOA, 2009.
- *Revue d'information du Ministère des Finances et du Budget*, édition n° 13, 2019.
- *Revue d'information du Ministère des Finances et du Budget*, budget citoyen 2021, Direction de la programmation budgétaire, 2021.
- *Revue d'information du Ministère des Finances et du Budget*, budget Citoyen 2023, 2023

- **ETUDES, ACTES DE COLLOQUES ET AUTRES**

- Institut National du Service Public (INSP), Actes de colloque, « *La responsabilité financière des gestionnaires publics* », sous la direction de **KOTT (S.)** et **HUSSON-ROCHCONGAR (C.)**, La Documentation française.
- **BOUVARD (M.)**, La réforme des juridictions financières, Assemblée Nationale, Avis n° 2783, 2010, 108 p.
- **CORNUT-GENTILLE (F.)**, La modernisation de l'État, qualité des services publics et indicateurs, Mission effectuée auprès du Ministre du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'État, La Documentation française, 2010, 92 p.
- Cour des comptes (France), Finances publiques et responsabilité : l'autre réforme, Actes du colloque organisé par la Cour des comptes au Conseil économique et social les 5 et 6 avril 2005, RFFP, 2005, n° 92, 288 p.
- La responsabilité des gestionnaires publics, colloque organisé par le Conseil d'Etat et la Cour des Comptes, discours de clôture de Bruno LASSERE, vice-président du Conseil d'Etat.
- « La réforme des finances publiques en Afrique de l'ouest : les innovations, les enjeux et les enseignements », document interne réalisé et produit par Vanessa STOZ, experte gestion des finances publiques, LUXDEV, Agence luxembourgeoise pour la Coopération au développement, 28 p.
- ECHOSFINANCES, édité par la Direction Général du Budget du Ministère des Finances et du Budget, « Budget-programme 2020 : une réforme de l'état par le budget », édition spéciale, janvier 2020, 84 p.

- **LEGISLATIONS COMMUNAUTAIRES**

- Acte additionnel n° 01/2015/CCEG/UEMOA du 19 janvier 2015 portant Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité entre les États membres de l'UEMOA, disponible sur : <https://umoatitres.org/wp-content/uploads/2018/12/Pacte-de-convergence-UEMOA.pdf>
- Commission de l'UEMOA, Décision n° 15/2023/COM/UEMOA du 1er septembre 2023 portant adoption de la Charte de gestion, du Guide méthodologique d'élaboration du Document de programmation pluriannuelle des dépenses (DPPD) et Projets annuels de performance (PAP), du Guide de dialogue de gestion et du Guide de la performance,

disponible sur : <https://uemoa.switch-maker.net/sites/default/files/bibliotheque/bulletin-officiel-ndeg-118-3eme-trimestre-2023.pdf>

- Directive n° 01/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA, disponible sur : <https://www.droit-afrique.com/upload/doc/uemoa/UEMOA-Directive-2009-01-code-transparence-gestion-finances-publiques.pdf>
- Directive n° 06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 relative aux lois de finances, disponible sur : <https://www.droit-afrique.com/upload/doc/uemoa/UEMOA-Directive-2009-06-lois-de-finances.pdf>
- Directive n° 07/2009/CM/UEMOA portant Règlement général sur la comptabilité publique, disponible sur : <https://www.droit-afrique.com/upload/doc/uemoa/UEMOA-Directive-2009-07-reglement-comptabilite-publique.pdf>
- Directive n° 08/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant nomenclature budgétaire de l'Etat, disponible sur : <https://www.droit-afrique.com/upload/doc/uemoa/UEMOA-Directive-2009-08-nomenclature-budget-Etat.pdf>
- Directive n° 09/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Plan comptable de l'Etat, disponible sur : <https://www.droit-afrique.com/upload/doc/uemoa/UEMOA-Directive-2009-09-plan-comptable-Etat.pdf>
- Directive n° 10/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Tableau des opérations financières de l'Etat, disponible sur : <https://www.droit-afrique.com/upload/doc/uemoa/UEMOA-Directive-2009-10-tableau-operations-financieres-Etat.pdf>
- Traité constitutif de l'UEMOA du 10 janvier 1994, modifié, disponible sur : <http://sigif.gouv.sn/app/uploads/2016/12/TRAITE-UEMOA.pdf>
 - **TEXTES NATIONAUX**
 - **CONSTITUTION**
- Constitution du Sénégal du 22 janvier 2001, modifiée notamment par la loi constitutionnelle n° 2016-10 du 05 avril 2016, disponible sur : <https://primature.sn/publications/lois-et-reglements/loi-ndeg-2001-03-du-22-janvier-2001-portant-constitution-modifiee>

▪ **LOIS**

- Loi organique n° 2020-07 du 26 février 2020 relative aux lois de finances (LOLF), disponible sur : <https://www.finances.gouv.sn/publication/loi-organique-relative-aux-lois-de-finances/>
- Loi n° 2012-22 du 27 décembre 2012 portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques, JO n° 6711 du samedi 2 février 2013, disponible sur : <https://www.dri.gouv.sn/loi-n%C2%B0-2012-22-du-27-d%C3%A9cembre-2012>
- 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, disponible sur : <https://www.courdescomptes.sn/textes-fondamentaux/textes-nationaux/>
- Loi d'orientation n° 2022-08 du 19 avril 2022 relative au secteur parapublic, au suivi du portefeuille de l'Etat et au contrôle des personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la puissance publique, disponible sur : <https://www.sentresor.org/app/uploads/loi-dorientation-n%C2%B02022-08-JO-du-19-04-2022-relative-au-secteur-parapublic.pdf>
- Loi n° 2023-14 du 2 août 2023 portant création du Pool judiciaire financier et modifiant la n° 65-61 du 21 juillet 1965 portant Code de procédure pénale, disponible sur : <http://news.adakar.com/documents/docs/Journal-Officiel.pdf>
- Loi n° 65-51 du 19 juillet 1965 portant Code des obligations de l'Administration, modifiée par la loi n° 2006-16 du 30 juin 2006, disponible sur : www.ceracle.com

▪ **REGLEMENTS**

- Décret n° 2020-978 du 23 avril 2020 portant règlement général de la comptabilité publique, disponible sur : <https://www.sentresor.org/publication/decret-n2020-978-du-23-avril-2020-portant-rgcp-jo/>
- Décret n° 2020-1019 du 06 mai 2020 portant plan comptable de l'Etat, disponible sur : https://www.sentresor.org/publication/decret-n2020-1019-du-6-mai-2020-portant-plan-comptable-de-letat-jo_compressed/
- Décret n° 2020-1020 du 06 mai 2020 relatif à la gestion budgétaire de l'Etat, disponible sur : <https://budget.sec.gouv.sn/recherche-par-types-documents/decrets>

- Décret n° 2020-1021 du 6 mai 2020 fixant la liste des programmes et dotations budgétaires, disponible sur : <https://www.courdescomptes.sn/wp-content/uploads/2024/04/Audit-dattestation-de-performance-MFB-RAP-DEFINITIF.pdf>
- Décret n° 2024-948 du 08 avril 2024 relatif aux attributions du ministre des Finances et du Budget, disponible sur : <https://primature.sn/publications/lois-et-reglements/decret-ndeg-2024-948-relatif-aux-attributions-du-ministre-des>
- Décret n° 2013-1449 du 13 novembre 2013 fixant les modalités d'application de la loi sur la Cour des comptes, disponible sur : <https://www.courdescomptes.sn/decret-fixant-les-modalites-dapplication-de-la-loi-organique-n-2012-23-du-27-decembre-2012/>
- Décret n° 62-195 du 17 mai 1962 portant réglementation concernant les comptables publics, disponible sur : <https://fr.scribd.com/document/852598764/>
- Décret n° 2017-480 du 3 avril 2017 modifiant le décret n° 2014-1171 du 16 septembre 2014 portant organisation du Ministère de l'Economie, des Finances et du Plan, disponible sur : <https://www.juriafrica.com/lex/decret-2017-480-03-avril-2017-49625.htm>
- Décret n° 2021-077 du 16 août 2021, modifiant le décret n° 2019-594 du 14 février 2019 fixant les conditions de nomination et les attributions du responsable de programme, disponible sur : <https://www.sentresor.org/publication/decret-n2021-1077-du-16-08-2021-modif-decret-2019-594-du-14-02-2019-conditions-nomination-et-attributions-responsable-programme/>
- Décret n° 2020-1036 du 15 mai 2020 relatif au contrôle de gestion, disponible sur : <https://www.sentresor.org/publication/decret-n2020-1036-du-15-mai-2020-relatif-au-controle-de-gestion-jo/>
- Projet de décret modifiant l'article 3 du décret n° 2019-594 du 14 février 2019 fixant les conditions de nomination et les attributions du responsable de programme, disponible sur : <https://www.sentresor.org/app/uploads/>
- Projet de décret abrogeant et remplaçant le décret n° 2020-1021 du 06 mai 2020 fixant la liste des programmes et des dotations budgétaires, disponible sur : disponible sur : <https://www.sentresor.org/app/uploads/>
- Projet de décret modifiant le décret n° 2022-1576 du 1^{er} septembre 2022 portant nomenclature budgétaire de l'Etat, disponible sur : https://www.finances.gouv.sn/app/uploads/www.budget.gouv_.sn_circulaire

▪ **LEGISLATION INTERNATIONALE (France)**

- Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen du 26 août 1789, disponible sur : <https://www.legifrance.gouv.fr/contenu/menu/droit-national-en-vigueur/constitution/declaration-des-droits-de-l-homme-et-du-citoyen-de-1789>
- Ordonnance n° 2022-408 du 23 mars 2022 relative au régime de responsabilité financière des gestionnaires publics en France, disponible sur : <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000045398055>
- Code civil français de 1958, disponible sur : <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/LEGITEXT000006070721/1958-12-24>

▪ **JURISPRUDENCES**

- **SENEGAL**

- Cour des comptes, arrêt n° 114, CAACL/2010, affaires n° RC 64, 65, 66, 67, 68/04 du 09 mars 2004 opposant *les Comptables publics MM. Sékou SAMBOU (du 1er janvier 1997 au 31 juillet 1997), Mamadou SARR (du 1er août 1997 au 18 décembre 2000) et Mor GUEYE (du 19 décembre 2000 au 31 décembre 2001) de la commune d'arrondissement de Dalifort au Ministère public*, jugé le 21 juillet 2010 en ce qui concerne les gestions de 1997 à 2001, non publié.
- Cour des comptes, arrêt n° 113 /CAACL/ 2010, affaires n° RC 69, 70, 71, 72, 73/04 du 09 mars 2004 opposant *les comptables publics MM. Sékou SAMBOU (du 1er janvier 1997 au 31 juillet 1997), Mamadou SARR (du 1er août 1997 au 18 décembre 2000) et Mor GUEYE (du 19 décembre 2000 au 31 décembre 2001) de la commune d'arrondissement de Diamagueune Sicap Mbao contre le Ministère public*, jugé le 21 juillet 2010 en ce qui concerne les gestions de 1997 à 2001, non publié.
- Cour des comptes, arrêt n° 115 /CAACL/ 2010, affaires n° RC 74, 75, 76, 77, 78/04 du 09 mars 2004 opposant *les comptables publics MM. Sékou SAMBOU (du 1er janvier 1997 au 31 juillet 1997), Mamadou SARR (du 1er août 1997 au 18 décembre 2000) et Mor GUEYE (du 19 décembre 2000 au 31 décembre 2001) de la commune d'arrondissement de Djida Thiaroye Kao contre le Ministère public*, jugé le 21 juillet 2010 en ce qui concerne les gestions de 1997 à 2001, non publié.
- CDF de Cour des comptes du Sénégal, arrêt n° 01/2024, rendu en audience du 28 novembre 2024, *affaire ministère public/ Ibrahima SALL DG de la SICAP*, non publié.

- CREI, arrêt du 23 mars 2015, *Karim WADE c/ Etat du Sénégal*, disponible sur : <http://news.adakar.com/documents/docs/creiarret.pdf>
- Arrêt du 9 janvier 1970, *MOR DIAW c/ Etat du Sénégal*, disponible sur : <https://www.studocu.com/es-mx/document/universidad-de-ciencias-y-administracion/mobilite-urbaine/fiche-n08-da-s2-2020-la-responsabilite-pour-faute/18931527>

- **FRANCE**

- CE Ass. 28 juillet 1951, *Laruelle et Delville*, disponible sur : <https://www.doctrine.fr/d/CE/1951/CETATEXT000007636954>
- Conseil d'État, Section, 06/12/2019, *Ministre de l'action et des comptes publics*, 425542, disponible sur : <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000039457001/>
- Conseil d'État, Section, 06/12/2019, *Ministre de l'action et des comptes publics*, 425542, disponible sur : <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000039457001/>
- Conseil d'État, décembre 2019 (*les arrêts DRFIP Ille et-Vilaine et ONIAM*), disponible sur : <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000039456987/>
- CE Section, 5 février 1971, *Ministre de l'Économie et des Finances, Receveur municipal de Vienne Isère Sieur BALME*, disponible sur : <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000007637986/>
- CE, 8 septembre 1997, *Ministre de l'Économie et des Finances (Centre hospitalier de Besançon c/ BRAUN)*, disponible sur : <https://www.concoursena.com/wp-content/uploads/2022/08/Les-grands-arre%CC%82ts-de-jurisprudence-financie%CC%80re.pdf>
- C. comptes 8 juill. 2013, n° 65861, *Conservatoire de l'espace littoral*, charges n° 2, disponible sur : <https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/2017-06/recueil-jurisprudence-2013.pdf>
- C. comptes 26 janvier 2006, *Commune de Lezay*, AJDA 2006, 345, disponible sur : <https://www.concoursena.com/wp-content/uploads/2022/08/Les-grands-arre%CC%82ts-de-jurisprudence-financie%CC%80re.pdf>
- C. comptes, 23 février 1999, *M Essayan, comptable de la commune d'Aiguilles*, disponible sur : <https://fr.scribd.com/document/808802989/FICHE-N-7-FP-2e-Sem>
- C. comptes, 26 mai 2005, *EPLFPA de Chartres*, Rev. Trésor 2006. 65, disponible sur : <https://www.concoursena.com/wp-content/uploads/2022/08/Les-grands-arre%CC%82ts-de-jurisprudence-financie%CC%80re.pdf>

▪ **SITES INTERNET**

- <https://www.finances.gouv.sn/reformes/budget-programme/>, consulté le 04 septembre 2025.
- <https://www.finances.gouv.sn/reformes/deconcentration-de-lordonnancement/>, consulté le 05 septembre 2025.
- <https://www.fallaitpasfairedudroit.fr/finances-publiques/les-finances-de-l-etat/l-execution-du-budget/493-la-fongibilite-asymetrique-entre-autonomie-et-responsabilite-des-gestionnaires-publics-dissertation>, consulté le 06 septembre 2025.
- <https://www.mystudies.com/fr-fr/business-comptabilite-gestion-management/finances-publiques/dissertation/fongibilite-credits-responsabilite-gestionnaires-820273.html>, consulté le 06 septembre 2025.
- <https://www.courdescomptes.sn/presentation/procedures/>, consulté le 23 septembre 2025.
- <http://www.ceracle.com/>, consulté le 24 septembre 2025.
- <https://sebastien-palmier-avocat.com/sur-la-responsabilite-des-comptables-publics-en-matiere-de-controle-des-marches-publics/?print-posts=pdf>, consulté le 13 septembre 2025.
- <https://www.courdescomptes.sn/presentation/procedures-2/>, consulté le 14 septembre 2025.
- <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/d%C3%A9bet/21791>, consulté le 18 septembre 2025.
- <https://droit.cairn.info/revue-gestion-et-finances-publiques-2025-2-page-9?lang=fr>, consulté le 06 septembre 2025.
- <https://solidairesfinancespubliques.org/vie-des-services/gestion-publique/4405-suppression-de-la-responsabilite-personnelle-et-pecuniaire-des-comptables-une-reforme-peut-en-cacher-une-autre.html>, consulté le 05 août 2025.

TABLE DES MATIERES

AVERTISSEMENT	i
DEDICACE.....	ii
REMERCIEMENTS	iii
SIGLES ET ABREVIATIONS	iv
SOMMAIRE	vii
INTRODUCTION	1
Première partie : De nouvelles responsabilités conférées aux gestionnaires publics par le budget-programme	14
Chapitre 1 : des responsabilités accrues dévolues aux agents de l'ordre administratif.....	15
Section 1 : Des responsabilités confiées à de nouveaux acteurs de la gestion budgétaire	15
Paragraphe 1 : Les acteurs principaux, acteurs institutionnels de la gestion budgétaire	15
A. Le rôle prépondérant du ministre des Finances en matière d'exécution des recettes et des dépenses	15
B. Le rôle des autres ordonnateurs principaux : ministres sectoriels et présidents d'institutions constitutionnelles	17
Paragraphe 2 : Les acteurs secondaires de la chaîne managériale du programme	20
A. Le responsable de programme, acteur central du nouveau dispositif budgétaire	20
B. Les acteurs au niveau opérationnel, une incarnation de l'efficacité de la structure de gestion budgétaire	23
Section 2 : Des responsabilités justifiées par le paradigme des résultats désormais acté.	25
Paragraphe 1 : Des responsabilités orientées vers la recherche de performance	25
A. La pluriannualité, un cadre budgétaire au service de la performance	25
B. Les référentiels de pilotage, outils de gestion de la performance	27
Paragraphe 2 : Des innovations structurelles du budget-programme renforçant ces nouvelles responsabilités.....	29

A. Le passage à une logique des résultats, un changement de paradigme managérial	29
B. La fongibilité des crédits, levier de renforcement des nouvelles responsabilités 31	
Chapitre 2 : Des responsabilités consolidées accordées aux agents de l'ordre comptable...	34
Section 1 : Des responsabilités reconnues aux comptables héritées du modèle comptable traditionnel	34
Paragraphe 1 : Les différentes catégories de comptables publics	34
A. Les comptables patents, agents légalement habilités au maniement des deniers publics.....	34
B. Les comptables de fait, agents s'immiscant irrégulièrement dans la gestion des deniers publics	36
Paragraphe 2 : Les attributions des comptables publics.....	37
A. Une autonomie des comptables publics dans l'exécution budgétaire	38
B. Une autonomie cantonnée au contrôle de régularité des opérations budgétaires 39	
Section 2 : Des responsabilités comptables renforcées sous l'empire de la LOLF	42
Paragraphe 1 : Le paradigme de performance au cœur de la redéfinition du contrôle comptable	42
A. La performance, cadre de référence des missions des comptables publics.....	42
B. Le nécessaire desserrement du contrôle a priori des comptables publics	44
Paragraphe 2 : L'impact de l'évolution de la fonction comptable dans la redéfinition de la responsabilité du comptable	47
A. Une fonction comptable modernisée, intégrée dans la chaîne de performance financière publique	47
B. Une redéfinition des responsabilités des comptables dans la nouvelle chaîne comptable de l'État.....	49
Deuxième partie : De nouveaux régimes de responsabilité sans grand changement avec les régimes classiques	51

Chapitre 1 : les conditions d'engagement de la responsabilité des gestionnaires publics....	52
Section 1 : Les cas d'ouverture de la responsabilité des ordonnateurs.....	52
Paragraphe 1 : Une faute de gestion commise, élément indispensable dans l'engagement de la responsabilité	52
A. Une faute de gestion par action	52
B. Une faute de gestion par abstention	55
Paragraphe 2 : Une faute subordonnée à d'autres conditions cumulatives	57
A. Un préjudice financier significatif existant	57
B. Un lien de causalité direct établi	59
Section 2 : Les cas d'ouverture de la responsabilité des comptables publics	61
Paragraphe 1 : L'engagement de la responsabilité des comptables publics sans faute.	61
A. Une responsabilité objective fondée sur la simple constatation d'un manquement.....	61
B. Une présomption de responsabilité tempérée par des causes d'exonération ...	63
Paragraphe 2 : L'engagement de la responsabilité des comptables publics pour faute	64
A. Une responsabilité fondée sur la commission d'une faute caractérisée	64
B. Une faute souverainement appréciée par le juge des comptes	66
Chapitre 2 : les conséquences des régimes de responsabilité des gestionnaires publics	69
Section 1 : Les sanctions inhérentes à la responsabilité des ordonnateurs	69
Paragraphe 1 : Les sanctions découlant des divers régimes de responsabilité des ordonnateurs	69
A. Les sanctions encourues par les ordonnateurs devant la Cour des comptes	70
B. Les sanctions afférentes à la responsabilité des ordonnateurs relevant du droit commun	72
Paragraphe 2 : Les limites à la mise en œuvre des sanctions applicables aux ordonnateurs	75
A. L'irresponsabilité de fait des ordonnateurs politiques	75
B. L'injusticiabilité des ordonnateurs politiques en matière de faute de gestion .	77

Section 2 : Les sanctions attachées à la responsabilité des comptables publics	79
Paragraphe 1 : Les sanctions résultant d'un acte de débet	79
A. Un débet administratif du ministre des Finances	80
B. Un débet juridictionnel de la Cour des comptes	81
Paragraphe 2 : Les limites à la mise en œuvre des sanctions applicables aux comptables publics	85
A. Des décrets prononcés en l'absence de tout préjudice financier avéré	85
B. Des remises gracieuses atténuant la rigueur de la responsabilité du comptable 87	
CONCLUSION	90
BIBLIOGRAPHIE INDICATIVE	93
TABLE DES MATIERES	110