

Les comptes annuels des collectivités territoriales au Sénégal



Par **Tidiane BA**

Doctorant en Droit public à l'Université Cheikh Anta Diop

Les collectivités territoriales sont des démembrements de l'Etat prévues par la Constitution sénégalaise du 22 janvier 2001, modifiée disposant qu'elles « *constituent le cadre institutionnel de la participation des citoyens à la gestion des affaires publiques. Elles s'administrent librement par des assemblées élues au suffrage universel direct. Elles participent, à la territorialisation des politiques publiques, à la mise en œuvre de la politique générale de l'Etat ainsi qu'à l'élaboration et au suivi des programmes de développement spécifiques à leur territoire. Leur organisation, leur composition et leur fonctionnement sont déterminés par la loi. La mise en œuvre de la décentralisation est accompagnée par la déconcentration qui est la règle générale de répartition des compétences et des moyens entre les administrations civiles de l'Etat* »¹.

Dans le même ordre d'idées, le Code général des Collectivités territoriales² qui abroge et remplace la loi n° 96-06 du 22 mars 1996 prévoit deux types de collectivités territoriales au lieu de trois : la commune et le département³. Ces institutions fondées sur la liberté dans le cadre de leur administration ont une personnalité morale et une autonomie décisionnelle et financière. La collectivité territoriale, en général, et particulièrement, la commune dispose d'un

¹ Article premier de la loi constitutionnelle n° 2016-10 du 5 avril 2016 portant révision de la Constitution (JORS, numéro spécial 6926 du 7 avril 2016, p. 505), article donnant une nouvelle rédaction à l'article 102 ; Conseil constitutionnel, les mises à jour de la Constitution.

² Loi n° 2013-10 du 28 décembre 2013, modifiée.

³ Article premier, *idem*.

budget et de ressources propres⁴, dont la procédure suit et respecte les règles de la comptabilité publique⁵. Le budget ou les actes de la commune sont appelés à faire l'objet d'appréciation de la part de l'assemblée délibérante élue démocratiquement. Concernant lesdits actes, ils peuvent être retracés dans un compte administratif. L'article 78 du décret n° 66-510 du 4 juillet 1966 dispose que « *dès l'arrêté de ses livres, le Maire établit son compte administratif* ». En définitive, le compte administratif peut être entendu comme « *un document qui retrace une totalité de mouvements. Cela veut dire l'ensemble des recettes et des dépenses que la collectivité territoriale a effectivement réalisées sur une année* ».

Le compte administratif peut-il aller sans un compte de gestion ? L'autorité municipale doit tout faire pour qu'il y ait concordance exacte entre le compte administratif et le compte de gestion. Ce dernier est élaboré par le comptable public qui a la charge d'encaisser les recettes et de payer les dépenses ordonnancées par le maire. Le comptable local est obligé de rendre compte une fois par an et il est tenu de « *transmettre à la collectivité locale sa situation comptable mensuelle et son compte de gestion annuel* »⁶. Au-delà, même si l'exécution du budget local incombe à l'ordonnateur et au comptable de la collectivité territoriale, la Directive n°01/CM/UEMOA portant régime financier des collectivités territoriales au sein de l'UEMOA du 24 juin 2011, en son article 122, énonce que « *la comptabilité des collectivités locales est fondée sur le principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable. Chacun d'eux doit rendre compte de sa gestion* ». Par conséquent, l'ordonnateur le fera par la production d'un compte administratif et le comptable par la production d'un compte de gestion⁷.

L'intérêt de cette analyse conduit à comprendre que l'ordonnateur ou le Maire relève de l'ordre administratif alors que le comptable public ou le receveur municipal fait partie de la charpente comptable avec le maniement des deniers de la commune. Partant, les principes budgétaires des finances publiques vont sûrement apparaître avec un degré suffisamment appréciable. Surtout le principe de l'équilibre budgétaire pour les dépenses et les recettes publiques est vraiment prisé. On peut comprendre pour équilibre, une balance, une équivalence, une égalité de deux choses, de deux parties. Dans un budget, l'équilibre va nécessairement concerner l'ensemble des comptes constitués des dépenses et des recettes de l'Etat. La loi organique relative aux lois de finances sénégalaises de 2001 dispose dans son article premier

⁴ Pour plus de précisions : Cf., S. KOUFEDJI : *Problématique des transferts financiers entre l'Etat et les collectivités locales : l'exemple du Sénégal et du Bénin*, Thèse pour le Doctorat de droit public, Université Gaston Berger de Saint-Louis, 2021, p. 91-144.

⁵ Article 10, *idem*.

⁶ Article 210 du Code général des Collectivités Territoriales (CGCT) de 2013 au Sénégal.

⁷ A. DIOUKHANE, *Les finances locales sénégalaises*, Paris, Harmattan, 2018, p. 68.

que « *les lois de finances déterminent la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'État, compte tenu d'un équilibre économique et financier qu'elles définissent* »⁸. Cet équilibre s'applique principalement au budget général, aux comptes spéciaux du Trésor et aux budgets annexes. Il vise l'équilibre comptable des recettes et des dépenses, avec l'ensemble des dépenses qui ne doivent pas être supérieur à l'ensemble des recettes⁹. En revanche, la loi organique relative aux lois de finances de 2001 ne fait pas allusion à l'équilibre du budget¹⁰. Dans tous les cas, l'équilibre dont il s'agit ici doit pratiquement être mesuré au niveau des comptes budgétaires de la collectivité territoriale tenus par l'ordonnateur et par le comptable public. Pour preuve, les dispositions de l'article 255 CGCT sont exhaustives étant donné que « *le budget d'une collectivité locale est en équilibre réel lorsque la section " fonctionnement " et la section " investissement " sont respectivement votées en équilibre, les recettes et les dépenses ayant été évaluées de façon sincère, et lorsque le prélèvement sur les recettes de la section " fonctionnement " au profit de la section " investissement ", ajouté aux recettes propres de cette section, à l'exclusion du produit des emprunts, et éventuellement aux dotations des comptes d'amortissement et de provision, fournit des ressources suffisantes pour couvrir le remboursement en capital des annuités d'emprunt à échoir au cours de l'exercice* ». La seule conséquence qui se dégage pour l'équilibre est qu'il n'existe pas dans le budget de l'Etat¹¹. Le principe de l'équilibre budgétaire est d'application rigoureuse pour les collectivités territoriales. Le respect de ce principe est assuré par le représentant de l'Etat¹².

Le principe de l'équilibre budgétaire est bien une conséquence du principe de sincérité budgétaire. Une gestion sincère engendre ipso facto des résultats équilibrés. Par conséquent, dans la loi organique relative aux lois de finances, on a pu apprécier que « *les prévisions de ressources et de charges de l'Etat doivent être sincères* »¹³. La sincérité signifie en ce sens que les prévisions doivent être effectuées avec réalisme et prudence, en tenant compte des informations disponibles. La doctrine comptable est plus exigeante lorsqu'elle offre une définition de la sincérité, disant qu'elle s'entend de l'exactitude des comptes¹⁴.

⁸ Loi organique n°2001-09 du 15 octobre 2001.

⁹ Article 15 de la Directive UEMOA portant régime financier des collectivités territoriales.

¹⁰ FALL Mor et TOURE Ibrahima, Finances publiques, Approche théorique et pratique, Harmattan, 2018, p. 112.

¹¹ BOUHADANA Irène et WILLIAM Gilles, « L'autonomie du pouvoir dépensier des collectivités territoriales : quelles contraintes pour quelle optimisation ? », Droit et gestion des collectivités territoriales, vol. 31, 2011, p. 80.

¹² Article 15 Directive UEMOA.

¹³ Article 30 de la loi organique no 2020-07 du 26 février 2020 relative aux lois de finances abrogeant la loi 2001-09 du 15 octobre 2001.

¹⁴ F. CHOUVEL, *Finances publiques*, Mémentos LMD, 19^e édition, 2016, p. 56.

Eu égard à ces considérations générales qui permettent d'entrer dans le vif de ce sujet qui retracera certainement une comparaison entre les documents comptables brièvement survolés, la logique juridique pourrait nous donner la possibilité d'aborder dans un premier axe leur critères d'identification (I), de déterminer, dans un second axe les implications juridiques des deux comptes (II).

I) Les critères d'identification des documents comptables de la collectivité territoriale

Les arguments qui pèseront dans le cadre de l'étude principale de ces critères identifiant les deux documents qui sont mis en jeu peuvent tourner autour des caractères du compte administratif de l'ordonnateur de la collectivité territoriale (A) et des traits du compte de gestion du comptable public de ladite institution (B).

A) Le caractère du compte administratif de l'ordonnateur de la collectivité territoriale

Le compte administratif est un document qui retrace l'ensemble des mandats et des titres de recettes d'une collectivité territoriale. Il est présenté au conseil municipal, assemblée délibérante, dans les six mois suivant la fin de l'exercice, donc au plus tard le 1^{er} octobre de l'année suivant l'exercice. Il est donné pour être le document de résultat établi par l'ordonnateur dès l'arrêté, enfin de gestion, des différents livres¹⁵ qui composent la comptabilité administrative¹⁶. Un curieux pourrait même le comparer de manière formelle et acceptable avec le budget qui, lui, est un document qui retrace l'ensemble des recettes et des dépenses sur une année financière...¹⁷ En plus, le compte administratif veut dire simplement le bilan financier de l'ordonnateur. Ce bilan financier qui doit être apprécié doit être présenté au Conseil municipal qui a la prérogative de délibérer, par un vote du document lui ayant été soumis par le Maire, après sa transmission, au plus tard le premier juillet de l'année suivant l'exercice, du compte de gestion fait par le receveur municipal¹⁸. L'article 93 CGCT dit dans ce sens que « *le Conseil municipal délibère sur les budgets et comptes administratifs qui sont annuellement présentés par le Maire... Il entend le rapport du Maire, en débat et examine les comptes de gestion du receveur...* ».

¹⁵ Selon l'article 125 de la Directive n°1/CM/UEMOA portant régime financier des collectivités territoriales au sein de l'UEMOA, les livres de la comptabilité des dépenses sont constitués, d'un journal des engagements, d'un journal des mandatement et d'un grand journal des dépenses.

¹⁶ A. DIOUKHANE, *Les finances locales sénégalaises*, *ibid*, p. 68.

¹⁷ Art. 181 et 188 CGCT.

¹⁸ Article 265 CGCT.

Le compte administratif est pris comme le document de synthèse annuelle¹⁹. Par conséquent, le Compte produit la présentation des résultats de l'exécution administrative du budget. Aussi, il compare, d'un côté les prévisions ou autorisations qui se rapportent à chaque service et article du budget, de l'autre côté le total des émissions de titres de recettes ou de mandats correspondants²⁰.

Le compte administratif de l'ordonnateur procède à la description du niveau d'exécution du budget en recettes et en dépenses et fait l'indication des résultats de la gestion, c'est-à-dire l'excédent ou le déficit pour l'ensemble des deux sections, que sont le fonctionnement et l'investissement²¹.

Pratiquement, l'établissement du compte administratif est réalisé à partir de la comptabilité administrative tenue par l'ordonnateur, et constitue la balance de cette comptabilité dont il permet d'assurer le contrôle²². Il est précédé d'un certain nombre de travaux préalables exécutés par les services de l'ordonnateur. De ceux-ci, l'on dénombre la production de l'état des Dépenses Engagées et Non Mandatées (DENM). Lequel état se dresse par les services du Maire en question, en partant de sa comptabilité administrative. Ainsi, la signature conjointe provient du Maire et le receveur municipal. L'état des DEN est un état annexé au compte administratif du Maire, il indique au receveur municipal les paiements qu'il peut effectuer en l'absence de crédits sur le budget suivant, en attendant l'autorisation spéciale de report. Le deuxième cas de figure pour les travaux préalables concerne l'inventaire des équipements et matières. Dans ce cas, les services de l'ordonnateur doivent procéder, à la clôture de la gestion, à un inventaire des matières du 1^{er} groupe²³ et des matières du 2^e groupe²⁴, constituant les stocks. Ce faisant, le rapprochement est fait entre les résultats de ces inventaires et les données provenant de la comptabilité des matières. Ce même état d'inventaire est annexé, lui aussi au Compte administratif de l'ordonnateur. Mais, c'est un élément du Compte de gestion²⁵. Dans sa texture, le Compte administratif est un document qui rend compte de l'exécution du budget, donc, il est comme le budget, étant donné qu'il reprend en effet, les mêmes rubriques de recettes

¹⁹ Ch. NDIAYE, *Finances et comptabilité des collectivités territoriales au Sénégal*, deuxième édition revue et augmentée 2022, p. 302.

²⁰ *Idem*.

²¹ M.BARRY, *Gestion financière de la Commune, Le Budget*, Collection'' Collectivités locales'', p. 196.

²² *Idem*

²³ Ce sont des matières non fongibles, durables et dont leur durée de vie est supérieure à un an ; et ces matières doivent faire l'objet d'un entretien permanent. Exemple : véhicule, ordinateur, armoire...etc.

²⁴ Ce sont les consommables ou matières fongibles qui disparaissent après leur usage. Exemples : les tickets de carburant, les rames de papiers...etc.

²⁵ *Ibidem*, p. 197.

et de dépenses que l'on retrouve dans le budget. En se conformant aux écritures, le Compte administratif fait connaître, d'après l'article 78 du décret no 66-510 du 4 juillet 1966 portant régime financier des collectivités locales au Sénégal, pour les recettes, les montants à recouvrer, les recouvrements effectués et les restes à recouvrer. Concernant les dépenses, les crédits ouverts, les paiements effectués, les dépenses engagées et non mandatées, le détail de l'excédent constaté à la clôture de la gestion et la situation financière générale²⁶.

Le vote du compte administratif, par le conseil municipal qui est l'organe délibérant, arrêtant du coup les comptes doit, intervenir avant le 1^{er} octobre de l'année suivant l'exercice. De ce fait, le référencement permettant de considérer la juridicité du document est le moment solennel que « *Le compte administratif est arrêté si une majorité des voix ne s'est pas dégagée contre son adoption* »²⁷. Lors de l'instant solennel des débats pour le vote du compte administratif, le conseil qui se doit de délibérer finalement élit son président. La spécificité est que, le Maire peut, même s'il n'est plus en fonction, assister à la discussion. En revanche, il devra se retirer au moment du vote²⁸. En conséquence, le maire en exercice ou ayant exercé précédemment cette fonction, doit se retirer au moment du vote, sous peine de nullité de la délibération d'approbation²⁹. Le président qui a été élu, soit le maire, soit son remplaçant, adresse directement la délibération au représentant de l'Etat, en l'occurrence le préfet.

B) Les traits du compte de gestion du comptable public de la collectivité territoriale

Le compte de gestion est tenu par le comptable public, en l'occurrence le receveur municipal de la collectivité territoriale. Son établissement repose sur un système comptable centralisé. Le compte de gestion se compose de journaux de premières écritures ou journaux divisionnaires qui sont totalisés quotidiennement sur un journal général, pour être reportés sur un journal grand-livre. Ces différents livres qui sont en concordance, permettent l'établissement, en fin d'exercice, du fameux compte de gestion³⁰. Le compte de gestion constitue la restitution des comptes du comptable public à l'ordonnateur. Ainsi, le Conseil municipal entend, débat et arrête le compte de gestion transmis à l'exécutif local avant le 1^{er} octobre de l'année suivant l'exercice. Si nous prenons le cas de la France, le compte de gestion est voté par l'assemblée délibérante obligatoirement avant celui du compte administratif. Par conséquent, l'assemblée délibérante ne peut valablement délibérer sur les comptes

²⁶ A. DIOUKHANE, *Les finances locales sénégalaises*, op.cit, pp. 68-69.

²⁷ Article 259 CGCT.

²⁸ Article 149 CGCT.

²⁹ CE, 1er août 1928, Donadey ; CE, 18 novembre 1931, Leclerf et Lepage.

³⁰ *Ibid*, p. 69.

administratifs sans disposer des comptes de gestion correspondants³¹. Au Sénégal, il est prévu que « *le conseil municipal délibère sur les budgets et comptes administratifs qui sont annuellement présentés par le maire ... Il entend le rapport du maire, en débat et examine les comptes de gestion du receveur sauf règlement définitif réservé au juge des comptes. Il délibère sur les comptes de gestion-matière établis par le maire au plus tard à la fin du quatrième mois de l'année financière suivant celle à laquelle ils se rapportent* »³². Comme la loi l'indique avec une certaine clarté, « *le comptable public est tenu de transmettre à la collectivité locale sa situation comptable mensuelle et son compte de gestion annuel* »³³. A cet effet, l'article 210 de la loi 2013-10 du 28 décembre 2013 donne la possibilité au public de disposer des budgets et des comptes de la collectivité en cas de besoin.

Aussi, toujours dans le souci de procéder à une description du compte de gestion, il est permis de mentionner qu'il comporte d'une part, une balance générale de tous les comptes tenus par le receveur municipal ou comptable public, c'est-à-dire les comptes budgétaires et les comptes de tiers correspondants aux créanciers et aux débiteurs de la collectivité concernée, d'autre part il comporte le bilan comptable de la collectivité, décrivant de façon synthétique l'actif et le passif de ladite collectivité.

La proposition d'une définition de la comptabilité de gestion a été tout sauf facile. Ainsi, le Conseil National de la Comptabilité, en 1990, a servi un certain entendement de la notion, indiquant ceci « *la comptabilité de gestion est un mode de traitement des données qui doit fournir, d'une manière générale, des éléments destinés à faciliter la prise de décision* »³⁴. Plus loin, DUPUY propose une définition beaucoup plus large dans la mesure qu'il dit que « *la définition de la comptabilité de gestion se confond avec celle d'une méthode de décomposition du résultat comptable économiquement et logiquement accessible à une majorité d'organisations* »³⁵.

A la lecture de la Directive UEMOA du 24 juin 2011, le comptable de la collectivité territoriale tient à son niveau deux types de comptabilité, à savoir la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale³⁶. De ce fait, la comptabilité budgétaire donne les moyens au comptable public de la collectivité territoriale de suivre, en permanence, la consommation des

³¹ Voir CE, 3 novembre 1989, Gérard Ecorcheville.

³² Article 87 CGCT.

³³ Cf., l'article 210, dernier alinéa de la loi n°2013-10 du 28 décembre 2013

³⁴ LETORT Frédérique et FABRE Pascal, La comptabilité de gestion dans les communes : une diffusion contrariée par les divergences de représentations des acteurs, pp. 3-4.

³⁵ *Idem*.

³⁶ Article 136 de la Directive UEMOA.

crédits par rapport au niveau de vote, et de retracer les recettes et les dépenses au niveau le plus fin ouvert dans la nomenclature budgétaire³⁷. Les livres de la comptabilité budgétaire comprennent obligatoirement le journal des recettes et le journal des dépenses³⁸. Quant à la comptabilité générale de la collectivité territoriale, elle a pour objet de décrire le patrimoine de la collectivité et son évolution. Elle est tenue en partie double et est fondée sur le principe de la constatation des droits et des obligations³⁹. Conséquemment, les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement⁴⁰.

II) Les implications juridiques des documents comptables de la collectivité territoriale

Le traitement emprunté dans le sillage des implications juridiques des comptes de la collectivité territoriale fait subtilement produire un argumentaire scientifique dont l'ossature permettra de voir en premier lieu la portée du compte administratif de l'ordonnateur (A) et en second lieu la responsabilité du comptable public dans le cadre de son compte de gestion (B).

A) La portée du compte administratif

Le Compte administratif du Maire est considéré comme le reflet du déroulement de son exercice pendant une année civile. En effet, le travail qu'il a eu à mener pendant une année est mis à l'appréciation contradictoire des conseillers municipaux qui doivent procéder au vote du Compte. Ce vote solennel sur le Compte administratif constitue effectivement l'arrêté des comptes. L'on rappelle que le compte administratif est présenté par le Maire après transmission avant le 1^{er} juillet de l'année suivant l'exercice, du compte de gestion du comptable public de la collectivité territoriale. Ainsi, le compte administratif est arrêté si une majorité des voix ne s'est pas dégagée contre son adoption⁴¹. Si l'arrêté des comptes montre un déficit égal ou supérieur à 10% des recettes de la section fonctionnement, le représentant de l'Etat propose des mesures nécessaires allant dans le sens du rétablissement de l'équilibre budgétaire, mais dans le délai de deux mois à compter de cette proposition. Aussi, le représentant de l'Etat, en l'occurrence le

³⁷ Cf., l'article 137 de la Directive n°01/CM/UEMOA portant régime financier des collectivités territoriales au sein de l'UEMOA.

³⁸ Cf., l'article 138 de la Directive n°01/CM/UEMOA portant régime financier des collectivités territoriales au sein de l'UEMOA.

³⁹ Cf., l'article 139, alinéa 1, de la Directive n°01/CM/UEMOA portant régime financier des collectivités territoriales au sein de l'UEMOA.

⁴⁰ Cf., l'article 139, alinéa 2, de la Directive n°01/CM/UEMOA portant régime financier des collectivités territoriales au sein de l'UEMOA

⁴¹ Article 259 CGCT.

préfet doit disposer du compte administratif pour transmission, au plus tard quinze jours à l'expiration du délai limite fixé pour l'adoption⁴².

Plus lucidement, il serait permis d'apprécier, de contrôler la manière dont la collectivité territoriale est gérée pendant une année d'exercice. Du coup, la vérification des dépenses annoncées dans le budget primitif sera effectuée, vérifier si elles sont normalement réalisées, vérifier la sincérité de l'exécution du budget municipal. Ainsi, l'examen du compte administratif relève d'un moment de grande envergure, d'un moment solennel. Cette épreuve constitue un acte majeur de la vie de la collectivité. C'est un instant de contrôler la transparence et la sincérité budgétaire qui devront transparaître forcément dans le vote du compte administratif. A maints égards, la sincérité trouve appréciation favorable de la part de la doctrine qui, à un instant fait constater qu'il est « *un comportement. C'est ce que nous apprend l'étymologie : le fait de présenter un produit qui n'est pas altéré, un miel sine cera, sans cire. [...] Etre sincère, c'est refléter l'image naturelle de la vérité toute simple et toute nue. [...] c'est se montrer tel qu'on est, sans fard et non pas avec une figure d'emprunt* »⁴³. Du point de vue juridique, la sincérité est admise dans le cadre du droit des collectivités locales ou territoriales avant d'être accueillie, avec subtilité et prudence, dans le budget de l'Etat par la jurisprudence⁴⁴. Evoquant, de ce fait, le juge constitutionnel, il permet de voir que la sincérité des comptes publics s'apprécie au regard de l'absence d'intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre déterminé par la loi de finances⁴⁵. L'insincérité du budget, donc des prévisions et même de l'exécution par l'autorité qui ordonne, peut conduire à des situations difficiles, comme le blocage du Conseil municipal, le manque de confiance, les dénonciations, les rejets ou non adoption des documents (budget ou compte administratif).

Une observation fine de l'établissement des comptes administratifs des collectivités territoriales a permis d'en déceler plusieurs faiblesses. Par conséquent, ces comptes sont souvent mal établis⁴⁶. En plus, la majorité des cas font constater que l'établissement est fondé sur une recopie pure et simple du compte de gestion du receveur municipal. Cela le prive sa prérogative de contrôler les données du compte de gestion. Autre difficulté est que le compte ne fait pas apparaître le montant des émissions des titres de recettes par le maire, car cette colonne non moins importante est, ou bien non remplie, ou bien remplie a posteriori avec les

⁴² Article 262 CGCT.

⁴³ DIAKHATE Meissa citant Jean-Pierre CAMBY, dans « La relativité du principe de sincérité des finances publiques dans les Etats de l'UEMOA », p.2.

⁴⁴ *Idem*.

⁴⁵ Décision n° 2001-448 DC du 25 juillet 2001, www.conseil-constitutionnel.fr, consulté le 26/10/2022.

⁴⁶ M.BARRY, *Gestion financière de la Commune, Le Budget, op.cit*, p.209.

données des recouvrements effectués par le receveur municipal. Egalement, l'appréciation révèle que les montants des « restes à recouvrer » au compte administratif sont déterminés sur des bases erronées. Ainsi, certaines communes considèrent que ces montants résultent de la différence entre les montants de recettes budgétisées et le montant des recouvrements effectués par le receveur municipal. Or, les recettes à recouvrer ne peuvent pas résulter de la différence d'éléments prévisionnels (les recettes budgétisées) et d'éléments réels (les montants recouverts). Mais, les « restes à recouvrer » sont obtenus en réalité par la différence entre le montant des émissions de titres de recettes (éléments réels) et le montant des recouvrements (éléments réels)⁴⁷.

En revanche, l'établissement correct d'un compte administratif dans une collectivité territoriale renvoie nécessairement au respect strict des procédures prévues. Par conséquent, dans la commune, les services de l'ordonnateur doivent maîtriser l'assiette des recettes propres de la commune, c'est-à-dire produits de l'exploitation et taxes municipales, de manière à ce que l'émission des titres de recettes précède systématiquement le recouvrement. De même, le receveur municipal doit régulièrement transmettre aux services de l'ordonnateur, les données relatives aux recettes perçues avant émission des titres, de manière à ce que l'ordonnateur puisse établir les titres de recettes de régularisation correspondants⁴⁸.

Normalement, l'édile, dans l'instant de soumettre le document pour délibération ou pour vote, doit avoir la clairvoyance qu'il sera approuvé sur toute la ligne, sans réserve. Un compte administratif sans zone d'ombre est voté impérativement, et il doit l'être. Le Conseil délibère sur ces résultats et a le pouvoir de demander des explications à l'ordonnateur qui peut assister aux discussions. La procédure relève du caractère contradictoire. En revanche, l'édile va se retirer lorsque le vote commence pour donner la possibilité aux conseillers de s'exprimer en parfaite indépendance. Mais, la difficulté majeure parfois mise au-devant de la scène est que les conseillers qui doivent délibérer manquent d'outils performants pour dénicher la technicité des documents. En lisant le Professeur Abdourahmane DIOUKHANE, on peut noter ce propos « *les élus n'ont souvent pas la formation qui leur permettrait d'assurer une gestion plus autonome* ». Le cas échéant, le constat du Professeur est pertinent car « *la dimension financière est toujours le parent pauvre de la décentralisation au Sénégal* »⁴⁹.

⁴⁷ *Idem.*

⁴⁸ *Idem.*

⁴⁹ A. DIOUKHANE, *Les Finances locales sénégalaises, op.cit.*

Lorsque le représentant de l'Etat qui reçoit le compte administratif, après quinze jours, fait face à un document rejeté, cas très rare. Plus clairement, si les conseillers n'adoptent pas le compte administratif. Hormis ce cas exceptionnel, le compte administratif qui ne présente pas de zones d'ombres, sans équivoques, doit être adopté par le Conseil qui délibère. Au cas où la situation de rejet du document administratif existe, les solutions qui peuvent s'offrir aux intéressés peuvent être celles-ci : l'apport d'éventuelles corrections au document ; en cas de blocage profond du Conseil, la délégation spéciale peut être envisageable. Egalement, si le budget à venir n'est pas adopté dans les délais, le préfet le met en œuvre. Ou même, pourquoi pas adopter le document avec des réserves ou des observations.

Les ordonnateurs principaux exceptés les membres du gouvernement, peuvent encourir une de ces responsabilités : une responsabilité disciplinaire, une responsabilité pénale (coupable de délits comme faux en écriture publique, détournement de deniers publics...), une responsabilité civile (escroquerie), une responsabilité pécuniaire.

B) La responsabilité du comptable public dans le cadre de son compte de gestion

D'emblée, une attention particulière peut être accordée à la notion de comptabilité publique qui s'applique aux agents publics concernés. En effet, sa définition n'est pas donnée clairement, sauf que les textes indiquent seulement ceux qui sont visés. Si l'intérêt se situe au décret sur la comptabilité publique au Sénégal⁵⁰, son article premier précise uniquement que « *Le présent décret fixe les règles fondamentales régissant l'exécution des budgets publics, la comptabilité, le contrôle des opérations financières ainsi que la gestion des deniers, valeurs et biens appartenant ou confiés à l'État. Les collectivités locales, les établissements publics nationaux et locaux, les agences d'exécution, les fonds, les organismes de sécurité sociale ainsi que les services et organismes que la loi assujettit au régime juridique de la comptabilité publique sont également soumis aux présentes dispositions sous réserve de règles particulières les régissant* ». Partant de cette considération importante de la comptabilité publique, il est permis de noter que le comptable public en est bien régi. Par conséquent, les comptables publics sont chargés de recouvrer les recettes, de payer les dépenses et conséquemment, de tenir la comptabilité et d'assurer la conservation des fonds et valeurs⁵¹. Ce faisant, au niveau de la collectivité territoriale, le receveur est un comptable direct du Trésor ayant qualité de comptable

⁵⁰ Décret n°2020-978 du 23 avril 2020 portant Règlement général sur la Comptabilité publique au Sénégal remplaçant celui n°2011-1880 du 24 novembre 2011.

⁵¹ FALL Mor et TOURE Ibrahima, Finances publiques, Approche théorique et pratique, *op.cit*, p. 153.

principal⁵². Ce dernier, pratiquement, en matière de sa fonction, est « *tenu de transmettre à la collectivité territoriale sa situation comptable mensuelle et son compte de gestion annuelle* »⁵³. Le contrôle de la gestion paraît être un souci majeur pour les collectivités territoriales au moment où il tend à leur faire négliger les impératifs juridiques auxquels elles font face. Ainsi, Le comptable public est personnellement responsable des actes qu'il accomplit dans sa gestion. Sa responsabilité est engagée lorsque l'on constate une irrégularité ou manquement au paiement de dépense, au recouvrement de recette...lorsqu'il existe un défaut ou une insuffisance des contrôles effectués. Un exemplaire du compte de gestion du comptable local parvient au Trésorier général qui doit le certifier pour être soumis l'assemblée délibérante. Celui-ci doit par la suite renvoyer le compte de gestion au comptable local qui le fait parvenir à l'ordonnateur, préalablement à l'ouverture de la session budgétaire du mois d'octobre. Le compte de gestion sera arrêté au plus tard le 1^{er} octobre suivant la clôture de cette gestion. En effet, la délibération du Conseil municipal ne lie nullement le juge des comptes qui peut exercer son contrôle en toute indépendance. Il y a lieu de démontrer naturellement que les fonctions d'ordonnateur et de comptable public sont frappées d'incompatibilité⁵⁴. Ce principe signifie qu'un même acteur ne peut émettre un titre de recette et le recouvrer, ordonner une dépense et la payer.

En revanche, la séparation du rôle de l'ordonnateur et de celui de comptable public peut permettre un certain nombre d'aménagements prévoyant des empiètements possibles sur les compétences. En effet, en matière de dépenses, l'empiètement de l'ordonnateur sur la compétence du comptable public est permis, surtout dans la création de régie d'avance. Pour une illustration patente, prenons l'exemple d'un maire qui prend une décision, après avis conforme du receveur municipal pour les dépenses portant sur les dépenses du budget communal. C'est l'objet de l'article 16 du décret n° 66-510 du 4 juillet 1966 portant régime financier des collectivités locales au Sénégal.

Même, le sens inverse est acceptable. Lorsque le comptable public envisage des dépenses payables avant liquidation, donc une dérogation à la fameuse règle du service fait ; des dépenses payables sans ordonnancement, il peut empiéter sur les fonctions de l'ordonnateur.

Pour le cas des recettes, la régie de recettes donne l'opportunité à un agent de l'ordre administratif, le régisseur des recettes à constater les droits, les liquider et procéder, lui-même,

⁵² Article 268 CGCT.

⁵³ Article 210 CGCT ; article 82 du décret 66-510 du 4 juillet 1966 portant régime financier des collectivités locales au Sénégal.

⁵⁴ Article 63 de la Loi organique 2020-07 du 26 février 2020 relative aux lois de finances.

au recouvrement. Cette procédure existe uniquement pour les recettes non fiscales et pour les petites sommes.

Le compte de gestion du comptable public peut faire l'objet d'examen au niveau de la Cour des comptes dans un délai de cinq ans. Si dans ce délai, le jugement est absent à la Cour des comptes, le comptable public est déchargé d'office de sa gestion⁵⁵.

Au niveau de la collectivité territoriale, seul le comptable public ou une personne habilitée à cet effet doit manier les deniers publics pour ne pas tomber sur la gestion de fait. Donc, sera considérée comme comptable de fait « *toute personne qui, sans avoir la qualité de comptable public ou sans agir sous contrôle et pour le compte d'un comptable public, s'immisce dans la gestion de deniers publics* »⁵⁶. La personne poursuivie pour gestion de fait encourt les mêmes sanctions civiles ou pénales que le comptable régulier ou patent. Cette personne est reconnue comme comptable de fait par un arrêté ou par la Cour des comptes⁵⁷.

⁵⁵ Article 71, *idem*.

⁵⁶ Article 38 de la Directive n°01/CM/UEMOA portant régime financier des collectivités territoriales au sein de l'UEMOA.

⁵⁷ FALL Mor et TOURE Ibrahima, Finances publiques, Approche théorique et pratique, *op.cit*, p. 162.