

LES SPECIFICITES COMPTABLES DES PROJETS DE DEVELOPPEMENT : LE CAS DU SENEGAL

Maty Mbaye

Doctorante à l'Université de Thiès
Laboratoire Finance-Organisation-Comptabilité-Contrôle-Stratégie (FOCS)
Courriel : tyma762000@yahoo.fr

Mohamed El Bachir Wade

Professeur agrégé en sciences de gestion à l'Université de Cheikh Anta Diop
Courriel : bachir.wade@cesag.edu.sn

Résumé :

Cette communication a pour objectif d'examiner les spécificités dans les opérations comptables des projets de développement au Sénégal. Il s'agit de recenser essentiellement les spécificités comptables et d'analyser les facteurs qui influencent leur production. Les conclusions présentées dans le cadre de ce travail sont issues des entretiens qualitatifs menés auprès des cabinets d'expert comptables ayant effectué des missions d'audits dans les projets de développement et des comptables des projets de développement. Les interviews menées auprès de ces intervenants nous permettent de valider l'idée selon laquelle il existe une diversité de pratiques comptables dans les projets de développement due au manque de guide sectoriel.

Mots Clés : Projet de développement, spécificités comptables, SYSCOHADA

0. Introduction

Les projets de développement sont considérés comme des instruments essentiels à l'exécution de la politique économique et sociale des pays sous-développés. Pris dans une logique de développement, ils visent à financer les aides au développement dans les secteurs primaires (agriculture, élevage, environnement, pêche, hydraulique rural, étude et la recherche) de l'économie, les infrastructures sociales de base, et à fournir un appui institutionnel et organisationnel par le renforcement des capacités techniques des administrations publiques et des populations villageoises.

Afin d'assurer la transparence dans les pratiques comptables et financières, les financements octroyés par les bailleurs de fonds sont régis par un ensemble de conventions qui visent notamment à spécifier les exigences en matière de contrôle et d'audit. Ce souci de transparence est pour l'essentiel pris en charge par l'audit externe et les attributions des Institutions Supérieures de Contrôle comme la Cour des comptes, l'IGE, ARMP mais pénètre également l'administration qui doit cesser d'être une boîte noire et présenter au public un maximum de reporting (Cohen, 2012, p.23).

Toutefois, malgré l'apport de l'ensemble de ces organes dans le renforcement de la transparence, il y a lieu de souligner que beaucoup restent encore à faire du fait que la réglementation comptable actuelle passe sous silence les spécificités comptables des projets de développement (Mbaye et Wade, 2018). Ces spécificités sont liées essentiellement au caractère généralement non lucratif des projets, à leurs objectifs sociaux, au fait qu'ils sont financés le plus souvent par des fonds publics et également au fait que les projets ont une durée de vie limitée et généralement très courte (maximum de 5 ans) et n'ont pas de capital social.

De ce fait autant les principes, règles et méthodes comptables des entreprises commerciales que ceux des entités publiques ne sont pas totalement adaptés aux projets. Pour le cas du Sénégal, l'adaptation du SYSCOHADA aux projets est tout autant difficile que le plan comptable de l'État et le référentiel comptable des établissements publics et agences et assimilées en cours d'élaboration. Les difficultés également sont liées à la conformité des conventions de financement des projets. Les bailleurs requièrent et, légitimement se focalisent, sur des rapports financiers dont les règles comptables du SYSCOHADA ne permettent d'établir sans retraitements importants voire une comptabilité parallèle. Ces conventions prévoient généralement que le projet doit appliquer les règles comptables nationales en sus d'établir des rapports financiers fournissant des informations d'ordre analytique et budgétaire dont les faits générateurs ne sont pas nécessairement en adéquation avec le cadre conceptuel du SYSCOHADA.

Conséquence de fait, il s'observe une certaine diversité des pratiques, diversité qui pose dès lors le problème de normalisation ou d'harmonisation comptable. Selon Hoarau (2003), la normalisation a pour objet d'établir des règles communes dans le double but d'uniformiser et de rationaliser la présentation des informations comptables susceptibles de satisfaire les

besoins présumés de multiples utilisateurs. En matière des projets, il s'agit précisément de parties prenantes que Bourne et Walker (2006) définissent comme étant « des individus ou groupes qui ont un intérêt ou quelque sorte de droit ou possession dans un projet, et qui peuvent contribuer à, ou être impactés par les résultats de celui-ci ». En plus, les caractéristiques des projets de développement ne sont pas les mêmes que celles des autres organisations (Youker, 2003). L'ensemble de ces considérations milite aujourd'hui pour la mise en place d'une normalisation comptable propre aux projets de développement. Cette entreprise passe avant tout par la connaissance des éléments spécifiques de la comptabilité. Ces éléments permettront non seulement d'établir la différence entre la comptabilité des projets de développement de celles des autres entités, mais aussi la différence entre parties prenantes en termes de besoins informationnels.

Le présent article a pour objectif d'identifier la particularité qui existe dans les pratiques comptables des projets de développement au Sénégal. Nous allons identifier les manquements comptables causés par la non harmonisation d'un cadre comptable et des procédures de gestion, assurant des états financiers réguliers et sincères et répondant aux besoins des parties prenantes

Dans notre démarche méthodologique, nous avons privilégié une approche qualitative. Ainsi, nous avons recouru à des entretiens semi-directifs auprès de deux(02) responsables administratifs et financiers et quatre (04) comptables des unités de gestion des projets de développement et de quatre (04) experts-comptables opérant dans ce secteur. Les résultats montrent que plusieurs éléments caractérisent la comptabilité des projets de développement et permettent donc de la différencier de celle tenue dans les autres secteurs.

Notre article comprend trois parties. La première partie porte sur la problématique de la comptabilité des Projets de Développement. La deuxième partie se propose de justifier la méthodologie de la recherche adoptée. Enfin, la troisième partie, et la dernière, est dédiée à la présentation et discussion des résultats empiriques.

1. Problématique des Pratiques Comptables des Projets de développement

Les pratiques comptables sont très diverses à travers le monde. Elles résultent de l'interaction de variables socioculturelles et économique-institutionnelles (Djatej et al., 2011, p.111-129). Dans le secteur public non-marchand, il est possible de rencontrer deux pratiques opposées : la comptabilité de caisse et la comptabilité d'exercice.

La comptabilité de caisse aussi appelée comptabilité de trésorerie : c'est une comptabilité des encaissements et des décaissements qui consiste à enregistrer les opérations au moment où elles génèrent des flux de trésorerie. C'est donc une comptabilité en partie simple. Par contre, la comptabilité d'exercice aussi appelée comptabilité d'engagement est une méthode où les produits et les charges sont engagées au cours de l'exercice auquel ils se rapportent et non au moment de l'encaissement ou du décaissement.

Le système de comptabilisation d'exercice ou d'engagement permet d'obtenir une vision plus précise de la situation comptable d'une entité. Ses états financiers permettent une analyse plus fine des engagements au-delà de l'aspect purement financier. L'inconvénient de la comptabilité d'engagement est la multiplicité des écritures entraînant une surcharge de travail pour les comptables. Les écritures sont comptabilisées une fois pour l'engagement de la dépense ou de la recette et une autre fois pour le règlement ou l'encaissement. Cependant, la comptabilité d'engagement donne, en réalité, une image plus fidèle de la situation comptable réelle d'une entité. C'est pour cette raison que la plupart des organisations internationales, comme la Commission européenne, ont établi depuis 2005 leurs comptes en comptabilité d'exercice, selon des normes inspirées des IPSAS (Des Robert & Colibert, 2008).

Une étude menée par M. Gosselin en 2004 a montré que l'adoption de la comptabilité d'exercice dans son intégralité n'est pas encore répandue au niveau des pays. Elle constate qu'une recension des pratiques comptables et budgétaires démontre que la comptabilité de caisse demeure toujours la méthode la plus utilisée pour l'établissement des états financiers et des budgets. D'ailleurs, Des Robert & Colibert (2008) affirment que les grands bailleurs de fonds comme le Fonds Monétaire International (FMI), la Banque mondiale, la Commission européenne ont décidé d'encourager et d'aider financièrement et économiquement les pays qu'ils soutiennent à préparer la transition et la migration de leur comptabilité publique vers les IPSAS.

Dans les pays anglo-saxons notamment au Canada, le choix des experts comptable porte sur la comptabilité d'exercice car elle renforce la transparence dans la gestion des fonds publics et garantit la démocratie dans le respect des normes. M. Gosselin (2004) montre que la comptabilité d'exercice demeure une pratique comptable permettant aux gouvernements une meilleure connaissance des coûts engagés.

Après la France avec la loi du 1^{er} aout 2001, l'UEMOA avec la directive n°8 du 26 juin 2009 a institué un nouveau système comptable de l'Etat inspiré du système des normes comptables appliquées par les entreprises commerciales. Toutefois, les collectivités locales, les établissements publics,... doivent tenir leur comptabilité suivant la partie double de manière à distinguer les dépenses et les recettes de fonctionnement des investissements qui concernent le patrimoine de l'entité. En 2006, une partie des pays européens dont la France ont publié leurs comptes selon les normes proches des IPSAS (Des Robert & Colibert, 2008).

Cette tendance à adopter une comptabilité d'exercice est due essentiellement aux apports de recherches entreprises dans le cadre de Nouvelle Gestion Publique (Cohen 2007 ; 2010; 2012) ou de New Public Management (Y .Pesqueux, 2006 ; P. Bezes & C.Musselin, 2015; A. Amar & L. Berthier, 2007), apparu dans les années 1970 au Royaume-Uni avant de se répandre dans tous les pays de l'OCDE ainsi que dans plusieurs pays en développement. Il consiste à adapter le modèle de gestion du secteur privé aux administrations. Classiquement et selon Pesqueux(2006). Le New Public Management se caractérise par la mise en œuvre

d'indicateurs d'activité, d'outils de gestion budgétaire et comptable, d'outils de mesure des coûts dans la perspective de répondre à trois logiques d'action et met l'accent sur :

- la gestion des agents publics (la notion de mérite, l'individualisation des rémunérations, l'appréciation du personnel sur la base des entretiens annuels d'évaluation) ;
- la gestion financière et comptable (le développement du contrôle de gestion avec des analyses en termes de « coûts – performances » des activités, en particulier avec une attention portée sur la réduction des effectifs) ;
- la responsabilité sociétale (en particulier des attentes des « parties prenantes », du développement durable

Merrien (1998,p. 141-152) affirme que la nouvelle gestion publique nie toute différence entre le secteur privé et le secteur public et accorde une importance prioritaire aux résultats (en particulier aux résultats financiers) . «*La nouvelle gestion publique implique aussi l'utilisation d'outils nouveaux empruntés au privé : contrôle interne, audit interne, audit externe, gestion par objectifs, approche par les risques, recherche de l'efficacité et de l'économie sans oublier un important volet de lutte contre la fraude et la corruption* » (Cohen 2007). L'idée principale est que les méthodes de management du secteur privé, supérieures à celles du secteur public, peuvent lui être transposées. Amar et Berthier, (2007) soutiennent que le secteur public est jugé inefficace, excessivement bureaucratique, rigide, coûteux, centré sur son propre développement (effet Léviathan). La finalité du NMP n'est pas de faire disparaître les services publics mais de les perfectionner

Cependant, il y a lieu de remarquer que le recours à la comptabilité d'engagement dans les projets de développement qui sont des entités publiques ne va sans relever un certain nombre de problèmes dû aux spécificités même de ces entités. Pour rappeler la problématique de la comptabilité des projets de développement, nous retenons trois cas susceptibles d'altérer la qualité de l'information comptable et financière à publier : le traitement comptable des subventions, la comptabilisation des immobilisations et la question relative à la durée de vie et à l'établissement des états financiers des projets de développement.

1.1- Le traitement comptable des subventions

La norme IAS 20 traite aussi bien des subventions publiques monétaires et non monétaires que des aides publiques. Les subventions liées à des actifs, y compris les subventions non monétaires évaluées à la juste valeur, doivent être présentées au bilan soit en produits différés, soit en déduisant la subvention pour arriver à la valeur comptable de l'actif (focusifrs). Pour l'IAS 20, les subventions publiques ne doivent pas être comptabilisées tant qu'il n'existe pas une assurance raisonnable que l'entité se conformera aux conditions attachées aux subventions et les subventions seront reçues. En plus, la norme IAS 20 reconnaît l'existence de deux

approches de comptabilisation des subventions : l'approche par le résultat (favorisant la comptabilité à l'encaissement) et l'approche par le bilan (la subvention publique est créditée directement en capitaux propres).

Le SYSCOHADA privilégie l'apparition des subventions d'investissement au passif du bilan dans les ressources stables. Elles sont par ailleurs intégrées sur le résultat au même rythme que l'amortissement du bien qu'elles ont servi à financer. Dans le cas des projets de développement, les ressources stables sont les contributions financières des bailleurs de fonds. Le traitement de ces ressources diffère d'un projet à un autre, tantôt elles sont enregistrées dans un compte fonds de dotation, tantôt elles sont considérées comme subventions reçues (Ndiaye, 2013). Elles s'opposent aux subventions d'exploitation, qui, elles sont utilisées pour financer les charges d'exploitation ou les biens non amortissables. Les subventions d'investissement et ou d'exploitation sont mobilisées à partir des demandes de renouvellement de fonds ou des demandes de paiements directs. En fin d'exercice, le solde de subvention d'exploitation sur les stocks comme sur la trésorerie est constatée dans les comptes de produits différés comme subvention reçue et non utilisée en fin d'année. Au début d'exercice, ces soldes sont reprises dans le même compte.

1.2- La comptabilisation des immobilisations

Les immobilisations utilisées dans les projets de développement sont généralement la propriété de l'Etat ou de l'un de ses démembrements qu'il faut amortir à la fin de l'exercice comptable. Selon les IFRS et les SYSCOHADA, les immobilisations créées ou acquises par la subvention sont constatées au bilan dans les comptes d'actifs. Par la suite, la subvention est rapportée aux résultats de chaque exercice comme suit¹: (i) Si l'immobilisation, dont l'acquisition ou la création a été rendue possible par la subvention, est non amortissable, l'immobilisation subventionnée subit le même traitement que les subventions d'exploitation ; (ii) Si la subvention se rapporte à des immobilisations amortissables, la subvention d'investissement fait l'objet d'une intégration au résultat comptable au même rythme que l'amortissement du bien dont l'acquisition est financée. Dans les IPSAS, une logique de performance est également privilégiée. Les États, les gouvernements et les organismes publics doivent désormais, comme les entités opérant dans le secteur marchand, enregistrer comme actifs, et non comme dépenses en capital, tous les biens immobilisés, non seulement les matériels informatiques ou les matériels roulants, mais aussi les aménagements, constructions et terrains (IPSAS).

1.3- La question de la durée de vie des projets de développement

La durée de vie des unités de gestion des projets de développement coïncide avec la fin du projet. Dans ce cas, l'application stricte du principe de continuité ne semble pas être fondée. En plus, les états financiers d'un projet de développement et ceux d'une entité privée ne satisfont pas exactement aux mêmes besoins d'informations et ne fournissent pas nécessairement des résultats comparables, même s'ils utilisent des normes comptables

¹ La disparition du bien doit entraîner la reprise intégrale de la subvention d'investissement.

identiques. Dans la même veine, l'utilisation du postulat spécialisation des exercices et de la convention du cout historique laisse à désirer dans les projets de développement. De même, le postulat de spécialisation des exercices pose problème dans la mesure où « les activités des projets, leurs relations avec les différents partenaires et parfois le sous traitement de certaines réalisations rend parfois impossible l'affectation à chaque exercice des dépenses qui doivent lui être affectées (Ndiaye, 2013) ». Toutes les charges sont compensées par un montant équivalent en subvention. Ce rattachement des charges et des produits de l'exercice est un gage de respect de l'annualité du budget. Selon la convention du cout historique, les biens doivent être enregistrés à leur date et à leur valeur d'entrée dans le patrimoine exprimé en unités monétaires courantes.

1.4- L'établissement des états financiers

Même s'ils ont un point commun, les états financiers d'un projet de développement présentent une certaine particularité. Ils ne nécessitent pas l'établissement d'un compte de résultat, d'un tableau des flux de trésorerie, ni de certains annexes. Les projets de développement ont une durée de vie, leur vocation n'est pas la continuité de l'exploitation ni l'utilisation de la méthode d'évaluation de la valeur du marché comme préconisée par les IFRS/IAS.

A la différence des entités privées, le passif des projets de développement retrace les fonds reçus des partenaires techniques financiers sous forme de subventions ou d'emprunts.

C'est dans la détermination du compte de résultat que la spécificité des projets de développement se fait plus remarquer. Les projets de développement n'ont pas de chiffre d'affaire et il n'existe pas de corrélation directe, comme dans une entreprise privée, entre ses charges et ses produits. Les projets de développement ne sont pas soumis au même titre que les entités privées aux dépôts des états financiers (liasse fiscale) au niveau de l'administration fiscale. Et leur résultat n'est pas soumis à l'impôt sur les sociétés. C'est notamment pour cette raison que toute charge est compensée par une subvention équivalente.

En somme, les considérations évoquées ci-haut permettent de déduire la nécessité d'un guide comptable sectoriel. L'aboutissement de cette entreprise passe nécessairement par la compréhension des pratiques comptables courantes dans les unités de gestion des projets de développement. Dans le cas de ce présent travail, nous essayons de donner quelques éléments de réponse à cette problématique en prenant le cas particulier du Sénégal. Le point qui suit essaie de préciser la stratégie mise en œuvre pour y arriver.

2. Méthodologie de la Recherche

Pour cerner les spécificités comptables des projets de développement, il nous semble pertinent d'adopter dans une approche qualitative. Deux raisons au moins justifient ce choix méthodologique. Premièrement, les travaux de recherche autour de la question des pratiques comptables des projets de développement ainsi que leurs spécificités semblent être inexistantes. D'après Gavart-Peret et al. (2012), cette approche méthodologique permet

d'obtenir une compréhension fine et profonde du problème. Deuxièmement, l'approche retenue est d'autant plus importante dans la mesure où l'accès à l'information nécessaire pour la réalisation de cette recherche n'est pas une tâche aisée. Pour contourner cette difficulté, il nous a fallu recourir à une recherche qualitative. D'ailleurs, Miles et Huberman (2003) précisent que : « les chercheurs qualitatifs travaillent habituellement avec de petits échantillons de personnes, nichés dans leur contexte et étudiés en profondeur à la différence des chercheurs quantitatifs qui recherchent de multiples cas et visent une représentativité statistique ».

Pour ce faire, notre recherche s'appuie sur des entretiens réalisés auprès de deux catégories d'interviewés. Nous considérons que ce sont des comptables et responsables administratifs et financiers des unités de gestion de projets de développement et les experts-comptables ayant effectués des missions d'audit dans ce secteur qui soient capables de nous fournir des informations sur les spécificités comptables des projets de développement.

Nous avons construit le guide d'entretien par l'identification des besoins en information. Il s'agissait de comprendre les spécificités des pratiques comptables des projets de développement. Cette démarche nous a permis d'élaborer la première version d'un guide d'entretien. Puis, ce modèle a été soumis à l'appréciation de deux enseignants-chercheurs. À l'issue des commentaires de ces derniers, nous avons pu ressortir la deuxième version du guide d'entretien. Cette dernière a fait l'objet d'un pré-test auprès d'un comptable et d'expert-comptable des unités de gestion des projets de développement basé au Sénégal. Cette étape nous a permis d'améliorer notre guide d'entretien en donnant aux énoncés une formulation beaucoup plus compréhensive.

En définitive, nous avons conduit six (6) entretiens auprès des comptables et responsables administratifs et financiers des unités de gestion des projets de développement et quatre (04) autres entretiens auprès des experts-comptables ayant effectué des missions d'audits dans le secteur de projets de développement. Il s'agissait plus précisément des entretiens téléphoniques dont la durée maximale étant cinquante-neuf minutes (59mn). Ces entretiens ont été enregistrés et ont été soumis à une retranscription intégrale dans un format texte.

Pour analyser les données recueillies, nous nous sommes principalement basés sur l'analyse de contenu. Selon Moscarola (2006), l'analyse de contenu est une analyse thématique, qui consiste à lire l'ensemble d'un corpus, en identifiant les thèmes qu'il contient, pour ensuite produire du verbatim par thème ou procéder à une analyse statistique des thèmes. Compte tenu de ces avantages, nous considérons que cette méthode peut être appliquée pour l'analyse des données qualitatives sur les spécificités comptables des projets de développement.

Il convient de souligner que la littérature fait ressortir plusieurs méthodes d'analyse de contenu aux regards des objectifs de recherche (Krief, 2003). Dans notre recherche, nous avons utilisé l'analyse lexicale et l'analyse thématique pour traiter les données recueillies. L'analyse lexicale vise à repérer ce dont parle un acteur, les mots ou expressions qu'il utilise, pour procéder à des quantifications ou mesures lexicales. Le texte d'un acteur/auteur est

approché par le lexique qu'il utilise, à partir des mots les plus fréquemment utilisés. L'analyse thématique, quant à elle, est donc une analyse essentiellement qualitative qui vise à interpréter un contenu.

Les tableaux suivants présentent les caractéristiques des personnes interviewées selon le niveau de formation, la catégorie et l'expérience professionnelle.

Tableau 1 : répartition des personnes interviewées en fonction de la catégorie professionnelle

Modalité	Effectifs
Comptables	4
Responsables Administratif et Financiers	2
Experts comptables	4
Total	10

Source : nos résultats issus des interviews

Notre échantillon est constitué de 40 % de chefs comptables des PD et 20% de responsables administratifs et financiers servant dans les projets de développement et de 40% d'auditeurs externes.

Tableau 2 : répartition des personnes interviewées en fonction de niveau de formation

Modalité	Effectifs
Bac+7	3
Bac+5	4
Bac+4	3
Total	10

Source : nos résultats issus des interviews

L'échantillon de notre recherche est composé de 30 % de personnes ayant un niveau équivalent au Bac + 7. Pour ce qui est, des interviewés ayant un niveau Bac + 5, ils représentent 40% et ceux possédant un niveau Bac+4 sont estimés à 30%.

Tableau 3 : Répartition des personnes interviewées en fonction de l'expérience professionnelle

Modalité	Effectif
Moins de 5 ans	0
5 à 10 ans	1
10 à 15 ans	1
Plus de 15 ans	8
Total	10

Source : nos résultats issus des interviews

Cette répartition ci-dessus montre que 80% des personnes interrogées ont un niveau d'expérience professionnelle de plus de 15 ans.

La démarche méthodologique étant précisée, nous présentons dans le point qui suit la présentation et la discussion des résultats obtenus.

3. Présentation et discussion des résultats

Nous exposons d'abord la présentation des résultats obtenus à partir des personnes interviewées avant de procéder à la discussion de ces résultats.

Après avoir présenté les caractéristiques des personnes interviewées, nous exposons dans le tableau suivant le récapitulatif de durées des entretiens conduits.

Tableau 4 : Récapitulatif de durées des entretiens menés

Modalité	Catégorie	Durée d'interview
Comptables	Comptable 1	49mn
	Comptable 2	26mn
	Comptable 3	38mn
	Comptable 4	41mn
Experts-Comptables	Expert-comptable 1	48mn
	Expert-comptable 2	28mn
	Expert-comptable 3	58mn
	Expert-comptable 4	59mn
Responsables administratifs et financiers	RAF 1	31mn
	RAF 2	38mn

Source : nos résultats issus des interviews

Les entretiens se sont déroulés en face à face. L'interview la plus courte a duré 26 minutes et la plus longue interview a duré 59 minutes.

3.1. Présentation et discussion des résultats empiriques

Les interviews conduites nous ont permis de recueillir certaines informations sur les spécificités comptables des projets de développement au Sénégal. L'ensemble des personnes interviewées avance qu'il existe des spécificités comptables dans les projets de développement. Le comptable n°1 affirme que...*La comptabilité des projets est différente de la comptabilité des entreprises marchandes. Il ya beaucoup de choses qui se passent dans les projets, des écritures qui ne se passent pas dans les entreprises marchandes et vice versa.* Ces différences peuvent s'expliquer par la nature des opérations effectuées et du cycle de vie d'un projet. *Il y a de fortes spécificités liées essentiellement d'une part au caractère généralement non lucratif des projets, aux objectifs sociaux et au fait qu'il s'agit le plus souvent de fonds publics. Il y a également le fait que les projets ont une durée de vie limitée et généralement très courte (maximum de 5 ans) et n'ont pas de capital social (RAF n°1).*

Dans ce cadre, ces différences ne concernent pas l'ensemble des pratiques mais plutôt un certain nombre d'opérations comptables. L'expert-comptable n°4 affirme qu'il *n'y a pas de spécificités dans la comptabilité générale des projets de développement mais il ya certaines opérations des projets de développement qui sont spécifiques.* Parmi ces opérations, la plupart des personnes interviewées citent les subventions, les immobilisations et l'amortissement. Les états financiers sont également cités comme un élément caractéristique de la comptabilité des Projets de Développement. Le tableau suivant nous en donne l'illustration.

Tableau 5 : Les spécificités Comptables des Projets de Développement

Éléments de réponse	Comptables	Experts-comptables	RAF	Total	%
Subventions	12	9	5	26	27,7
Immobilisations	9	6	6	21	22,3
Amortissements	5	3	1	9	9,6
États Financiers	8	16	6	30	31,9
Stocks	3	2	3	8	8,5
Total	37	36	21	94	100

Source : Résultats issus des interviews

Il ressort que le traitement comptable de subvention constitue, selon les personnes interviewées, le premier élément caractéristique de la comptabilité des projets de développement. *Pour les subventions, à chaque fin d'exercice il faut évaluer la part de subvention restante et non utilisée et la reporter aux exercices ultérieurs (Comptable n°3).* Selon les personnes interviewées, la question qui se pose est de savoir comment enregistrer

les subventions reçues. Nous illustrons cela à travers les propos recueillis de comptable n° 2 : *Les ressources affectées au fonctionnement propre du projet posent moins de problèmes. Pour les dépenses de fonctionnement, il doit s'agir de subvention d'exploitation comprise dans les produits de l'exercice ; pour les dépenses d'investissement, il doit s'agir de subvention d'investissement devant faire l'objet de reprise au même rythme que les amortissements.* Le RAF (numéro 2) soutient le contraire. Selon ses dires, *il n'est pas question d'amortir les immobilisations autres que le matériel et le mobilier de bureau destinés à l'unité de gestion du projet, ce n'est même pas cohérent de les amortir. Les ressources affectées au profit d'autres bénéficiaires posent plus de questions. Doivent-elles être affectées en subvention d'exploitation, en subvention d'investissement ou dans un compte de liaison ?*

Les résultats de la recherche montrent également que le traitement comptable des immobilisations constitue un autre aspect de la comptabilité de projets de développement. *Pour les immobilisations, on immobilise les mobiliers et matériel de bureau et les autres immobilisations réalisées au moment de l'exécution du projet. A la fin du projet, on transfère les immobilisations au patrimoine de l'État ou bien on le transfère aux bénéficiaires avec l'aide des documents administratifs (RAF n°2).* Cependant, il se pose un problème au niveau de l'amortissement de ces immobilisations. Certains projets amortissent les immobilisations en compensations de subventions reçues. *Au niveau de ma comptabilité, la somme des amortissements annuels est reprise par un montant équivalent en subvention. Ce qui est différent dans les entreprises où la subvention est à réintégrer dans les exercices (Comptable n°3).* Dans d'autres projets par contre, les immobilisations sont amorties conformément au référentiel comptable en vigueur. C'est le cas de RAF n° 1 qui affirme que *les immobilisations utilisées directement par l'Unité de Gestion du Projet sont inscrites dans l'actif immobilisé et amorties en tenant compte de la valeur résiduelle.* Toutefois, il fait remarquer que cette façon d'enregistrer l'amortissement, bien que conforme au SYSCOHADA, ne va sans poser un certain nombre de problème. Selon lui, *la question qui se pose est celle de la durée d'amortissement : est-elle celle de la vie de l'immobilisation ou de la durée du projet si cette dernière est inférieure à la première. Les immobilisations acquises par le projet pour d'autres bénéficiaires et utilisées par ceux-ci peuvent-elles être immobilisées et amorties par le projet ? Cette méthode ne serait pas conforme à la définition d'un actif immobilisé amortissable tel que conçu dans le cadre conceptuel du SYSCOHADA.*

Un nombre assez important des personnes interviewées avancent que le traitement comptable des stocks constitue également un élément caractéristique des pratiques comptables des PD. Les projets ne doivent pas garder des stocks. Pour certains participants, les stocks sont enregistrés comme des charges et ne doivent pas figurer dans le bilan pour motif que les approvisionnements dans leur projet sont fonction du besoin ressenti. *Notre projet ne stock pas les stocks. Les approvisionnements se font suivant le besoin. Mais pour éviter une rupture, on garde un stock de sécurité permettant de se ravitailler (Comptable n°1).* À la différence des organisations marchandes, les stocks dans les projets de développement sont destinés soit pour la consommation interne soit pour être livré aux bénéficiaires finaux. Cette question a été soulevée par l'expert-comptable n°4 en ces termes : *le problème de la destination et du bénéficiaire de l'immobilisation s'applique aux stocks. Dans le cas où les stocks achetés ne sont pas utilisés par le projet mais pour et par les bénéficiaires,*

l'inscription de la consommation des stocks en charges ne serait pas conforme. En revanche, les stocks propriété du projet et sous sa responsabilité devraient pouvoir être inscrits à l'actif circulant jusqu'à sa consommation ou transfert de propriété, etc.

Enfin, selon les résultats de la recherche, la préparation et la présentation des états financiers constituent un autre argument de taille quant aux spécificités comptables des projets de développement. Certains projets de développement établissent les tous états financiers prévus par la réglementation comptable en dépit de quelques cas spécifiques propres aux projets de développement: bilan, compte de résultats, tableau de flux de trésorerie net, les notes annexes. *Pour les états financiers, nous on fait comme les entreprises. On établit le bilan, le compte de résultat même si c'est nul, le tafire, les états annexes. Même si un état annexe n'a pas sa raison d'être on met Néant (Comptable n°1).* Cependant, certaines personnes interviewées révèlent quelques inquiétudes. C'est le cas notamment de l'expert-comptable n°1 : *les états financiers SYSCOHADA et conformément à son cadre conceptuel et à ses postulats et principes, règles et méthodes peuvent difficilement refléter l'image fidèle du patrimoine et de l'exploitation du projet. Les actifs inscrits au bilan sont-ils juridiquement des propriétés du projet et/ou économiquement, toutes les dettes inscrites au passif sont elles des obligations de paiement, etc. Il en est de même des charges du compte de résultat, est-ce réellement des charges ou des dépenses pour compte, etc.* Il y a lieu de noter une certaine diversité dans le choix des états financiers. C'est ce qu'expliquent les propos recueillis de l'expert-comptable n°3 : *On voit de toutes les couleurs dans les projets. Certains ne font pas de bilan ou bien même les livres journal, ou bien ne joignent pas les annexes, ou bien ils joignent seulement le bilan sans compte de résultat ni annexe. Chacun fait ce qu'il veut.* En plus des états financiers prévus, d'autres projets de développement fournissent certaines informations non obligatoires : *En plus de ces états, il ya la reconstitution du compte spécial, les états de rapprochement du compte spécial, et les activités de suivi budgétaire à joindre (RAF n°2).*

Considérant l'ensemble des éléments évoqués, un grand nombre des personnes interviewées sont unanimes pour la mise en place d'un référentiel comptable propre aux projets de développement. Par exemple, Le RAF n°2 pense que : *il y a nécessité absolue d'élaborer un référentiel comptable pour les projets/programmes de développement financés par des ressources assimilées à des subventions. Considérant la diversité des conventions de financement, le référentiel comptable devra permettre d'adapter les règles comptables aux spécificités et clauses des conventions de financement.* Une seule personne interviewée, l'expert-comptable n°1, stigmatise toute tentative allant dans le sens d'un référentiel comptable sectoriel : *Il ne faut pas inventer un modèle d'États financiers pour les projets, il faut juste appliquer le Syscohada révisé Il faut prendre le syscohada révisé, là où il ya entité à but non lucratif il faut lire... les projets sont dedans.*

Conclusion

L'objectif de cette recherche était d'amélioration notre compréhension sur les pratiques comptables des projets de développement. Plus particulièrement, il s'agissait de ressortir quelques éléments spécifiques de la comptabilité des projets de développement en vue

d'apporter un éclairage sur les variables à agir dans le processus de normalisation comptable dans ce secteur.

Pour atteindre notre objectif, nous avons recouru à une approche qualitative dans notre démarche méthodologique. Cette approche nous a permis de ressortir un certain nombre de cas spécifiques de la comptabilité des projets de développement au Sénégal. Ces éléments sont plus ressentis dans le traitement des subventions, des immobilisations, des amortissements et des stocks. La préparation et la présentation des états financiers constituent un élément caractéristique des pratiques comptables des projets de développement au Sénégal. Une grande majorité de personnes interviewées propose la mise en place d'un référentiel comptable sectoriel en tenant compte de cas spécifiques relevés.

La contribution de cet article est de deux ordres. Premièrement, les travaux de recherche autour des pratiques comptables des organisations non marchandes semblent être inexistantes. Ceux-ci pourraient être d'un apport significatif sur les pratiques comptables des projets de développement. Deuxièmement, en faisant recours à l'approche qualitative ancrée par l'étude de contenu, il est proposé de creuser à fond les spécificités comptables des projets de développement au Sénégal. Néanmoins, compte tenu du terrain de recherche et de la nécessité d'un guide sectoriel, il serait intéressant pour des études ultérieures de mettre en évidence les spécificités des pratiques comptables des projets de développement opérant dans d'autres pays de l'espace.

Bibliographie

AMAR A., BERTHIER L.,(2007). Le nouveau management public : avantages et limites, Gestion et Management Publics, 5, Décembre

Bourne L., Walker D., (2006). Using a visualising tool to study stakeholder influence: two Australian examples . Project Management Journal, vol. 37, No.1, 5-21

Bezes, P. & Musselin, C. (2015). Chapitre 5 / Le new public management: Entre rationalisation et marchandisation ?. Dans Une French touch dans l'analyse des politiques publiques (pp. 125-152). Paris: Presses de Sciences Po (P.F.N.S.P.).

Cohen, A-G, (2012), La nouvelle gestion publique : concepts, outils, structures, bonnes et mauvaises pratiques : contrôle interne et audits publics. Lextenso éditions, 3eme édition

Cohen A., (2010) , Une nouvelle façon de gérer l'Etat et l'Administration : contrôle interne et audit publics, Politiques et management public Vol 27/2 | 2010, document 27: <http://journals.openedition.org/pmp/2271>

Colasse B. (2009). La normalisation comptable internationale face à la crise.Revue d'Economie Financière 95 : 387-399.

Des Robert J-F et Colibert J., (2008), les normes IPSAS et le secteur public, Dunod, Paris,

Djatej, A., Gao, G., Sarikas, R. H. S. et Senteney D. L. (2011). —Eastern and Western European firms public and private information quality : the comparative impact of degree of implementation of IFRS. Emerging Markets Review, Vol. 12, N°2, pp. 111-129.

DEGOS J-Guy(2010) , La comptabilité française ses racines et son histoire , Collec. E tcheque

Gavard-Perret ML., Gotteland D., Haon C. et Jolibert A. (2012), Méthodologie de la recherche, réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion, 2ème édition, Paris, Pearson Education.

Gosselin, M. (2004). L'influence des pratiques budgétaires et des conventions comptables sur le financement des services gouvernementaux en ligne aux citoyens et aux entreprises, Québec, CEFRIO, 103 p. (Recherche et études de cas)

Gouadain D. (1995), L'école française de comptabilité et l'Afrique ou du formalisme comptable au pays de l'informel un Mélanges en l'honneur du professeur Perochon, Fourcher

Hoarau,, C. (2003), Place et rôle de la normalisation comptable en France, RFG n° 147

Krief, N. & Zardet, V. (2013). Analyse de données qualitatives et recherche-intervention. *Recherches en Sciences de Gestion*, 95,(2), 211-237.
doi:10.3917/resg.095.0211.

L.Hervé & P.Peuch-Lestrade &G.de Villepin (2015), *La pratique de l'audit et du contrôle interne* Gualino 2015

Merrien F-X(1998), *les misères de la NGP* Graduate Institute Publications, (p. 141-152

Miles, M.B. et Huberman, A.M. (2003) *Analyse des données qualitatives*, Éditions De Boeck Université, Bruxelles

Moscarola J. (2006), *Le Sphinx Développement, Analyse lexicale avec Le Sphinx* , Manuel d'utilisation, p.155.

NDIAYE Awa Sow, (2013), *Evaluation de la performance du service comptable pour un projet de Développement: cas du PROGEDE II* , CESAG

Yvon Pesqueux (2006). *Le nouveau management public (ou New Public Management)*. 2006. <hal-00510878>

R. Youker (2003). *The nature of international development projects* , Papier présenté à la Conférence du PMI, Baltimore

Webbographie

<https://www2.deloitte.com/cd/fr/pages/audit/articles/actualite-perspectives-audit-afrique-francophone.html>

<http://www.focusifrs.com/>