Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit
ISSN: 2550-469X
Volume 4 : numéro 2

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

THE ACCOUNTING SPECIFICITES OF DEVELOPMENT PROJECTS: THE SENEGAL CASE

Mohamed El Bachir WADE
Professeur titulaire agrégé en sciences de gestion
Université de Cheikh Anta Diop
SENEGAL
bachir.wade@cesag.edu.sn

Maty MBAYE
Doctorante
Université de Thiès
Laboratoire Finance-Organisation-Comptabilité-Contrôle-Stratégie (FOCS)
SENEGAL
tyma762000@yahoo.fr

Date de soumission : 08/04/2020
Date d'acceptation : 28/05/2020
Pour citer cet article :
MBAYE M. & WADE M. (2020) « les spécificités comptables des projets de développement : le cas du Sénégal » Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit « Volume 4 : numéro 2» pp : 43 - 64

Résumé :

Le Sénégal, à l'instar de nombreux pays africains, est engagé dans le processus d'émergence se traduisant par la mise en place du Plan Sénégal Émergent et la création de nombreux projets d'investissement financés par des bailleurs de fonds. Il est donc opportun de s'intéresser au processus de normalisation comptable des projets de développement afin d'harmoniser les pratiques de gestion dans ce secteur.

Cet article 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. Pour mener à bien cette étude, nous avons adopté une démarche qualitative à travers des entretiens semi-directifs menés auprès des cabinets ayant effectué des missions d'audit ainsi qu'auprès des comptables en charge des projets de développement. Les conclusions présentées dans le cadre de ce travail nous ont permis de valider l'idée qu'il existe une diversité de pratiques comptables dans les projets de développement due au manque de guide sectoriel approprié.

Mots Clés : Projet de développement ; normalisation comptable ; pratiques comptables ; spécificités comptables ; bailleurs de fonds

Abstract :

Senegal, like many African countries, is engaged in the process of emergence resulting in the establishment of the Emerging Senegal Plan and the creation of many investment projects financed by donors. Therefore, it is appropriate to focus on the accounting standardization process for development projects in order to harmonize management practices in this sector. The purpose of this article is to examine the specificities in the accounting operations of development projects in Senegal. This is essentially to identify accounting specificities and to analyze the factors that influence their production. To carry out this study, we adopted a qualitative approach through semi-structured interviews conducted with firms that carried out audit missions as well as with accountants in charge of development projects. The conclusions presented within the framework of this work have enabled us to validate the idea that there is a diversity of accounting practices in development projects due to the lack of an appropriate sector guide.

Keywords: Development project; accounting standardization; accounting practices; accounting specifics; donors

Introduction

Les projets de développement s'inscrivent dans le cadre de la politique globale mise en œuvre par le Gouvernement du Sénégal pour favoriser une croissance économique à fort impact sur le développement humain en vue de réduire la pauvreté et d'atteindre les objectifs du Développement durable (ODD). Pris dans une logique de développement, ils visent à financer les infrastructures 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 précisent 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'Inspection Générale d'État (IGE), l'Autorité de Régulation des marchés Publics (ARMP) mais pénètre également l'administration qui doit cesser d'être une boîte noire et présenter au public un maximum de reporting (Cohen 2012 : 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 reste encore à faire du fait que la réglementation comptable actuelle passe sous silence les spécificités comptables des projets de développement. 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, les principes, règles et méthodes comptables des entreprises commerciales et 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 car le plan comptable de l'État et le référentiel comptable des établissements publics et agences sont en cours d'élaboration. Les difficultés sont également liées à la conformité des conventions de financement des projets. Les bailleurs requièrent et, légitimement se focalisent, sur des rapports financiers que les règles comptables du SYSCOHADA ne permettent pas d'établir

sans retraitements importants, voire avec 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. En conséquence, il s'observe une certaine diversité des pratiques qui pose 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. L'harmonisation comptable a été définie par Barbu (2004 : 5) comme visant à réduire la diversité des pratiques comptables afin de les rendre comparables.
En matière des projets, il s'agit précisément de parties prenantes que Bourne & 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 et celles des autres entités, mais aussi la différence entre parties prenantes en termes de besoins informationnels. Dans cette perspective, notre problématique est formulé comme suit : **Les pratiques comptables actuellement en usage dans les projets de développement respectent-elles les règles et normes comptables en vigueur ?**

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.

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 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 économico-institutionnelles (Djatej et al., 2011 : 111-129). Pour Cerrada & al. (2014 :39), *un des obstacles fréquemment rencontrés dans la compréhension de la pratique comptable est la différence à établir entre les opérations de trésorerie (recettes /dépenses) et les opérations de comptabilité d'engagement (produits / charges).*

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 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 engagés 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**.** Les 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 entrainant 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 comptables 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.

En France, la comptabilité d'exercice constitue une base indispensable pour la comptabilité destinée à analyser les coûts des actions engagés dans le cadre des programmes. L'ensemble des règles et normes permettant d'appliquer la comptabilité d'exercice à l'Etat doit donc être construit en référence avec les dispositions applicables aux entreprises. En 2006, une partie des pays européens dont la France ont publié leurs comptes selon les normes proches des IPSAS (Des Robert & Colibert, 2008). 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 Afrique francophone et plus particulièrement au Sénégal, la pratique comptable courante était la comptabilité de caisse. Avec l'avènement de la nouvelle gestion publique, un

important travail a été mené au niveau de l'UEMOA pour analyser les pratiques en matière de comptabilité, d'audit financier et de transparence financière au sein du secteur privé et des entreprises parapubliques. Ainsi, la Loi des Finances impose la mise en place d'une comptabilité d'exercice à toutes les entités incluses dans le périmètre comptable de l'État (services, établissements, institutions non dotées de la personnalité juridique). C'est dans ce cadre que le Sénégal a adopté les directives n° 08/2009/CM/ UEMOA portant nomenclature budgétaire commune aux Etats membres de l'Union et n° 09/2009/CM/UEMOA portant plan comptable de l'Etat. Ces directives marquent le passage de la comptabilité de caisse à la comptabilité d'engagement fondée sur le principe des droits et obligations constatés et constituent le volet comptable du nouveau cadre harmonisé. Elles s'inscrivent dans une volonté de modernisation de la gestion des finances publiques avec l'alignement de ses instruments sur les meilleures pratiques internationales et l'adoption de la gestion axée sur les résultats dans la conduite des politiques publiques et visent à instaurer une plus grande discipline budgétaire ainsi qu'une meilleure information du Parlement et des contrôles plus étroits de l'exécution des lois de finances. Selon Hassani & El Moussali (2020), la gestion axée sur les résultats est l'un des apports du NPM.

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 New Public Management (Pesqueux, 2006 ; Bezes et Musselin, 2015 ; Amar & 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. D'après 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 à son tour 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 & 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

Dans le cadre de cette étude, différentes appréhensions participent à la compréhension des pratiques comptables dans les projets de développement au Sénégal. 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 quatre cas susceptibles d'altérer la qualité de l'information comptable et financière à publier :i) le traitement comptable des subventions ii) la comptabilisation des immobilisations ,iii) la question relative à la durée de vie et iv) l'établissement des états financiers des projets de développement.

1.1- Le traitement comptable des subventions

Les bailleurs de fonds apportent leurs appuis sous plusieurs formes notamment en emprunts et subventions. Si la comptabilisation des premiers ne pose pas de problèmes particuliers, il n'en est pas de même avec les subventions. Comprenant les caractéristiques et les traitements disparates des emprunts tout comme des subventions deux normes ont été édictées à cet effet par l'IASB et aussi par le SYSCOHADA. Il s'agit des normes IAS 20 et IAS 27 respectivement pour les subventions et les emprunts. Dans ce travail nous allons nous pencher sur les premières.

Selon cette norme (IAS 20 § 3), les subventions publiques sont des aides publiques prenant la forme de transferts de ressources à une entité, en échange du fait que celle-ci s'est conformée ou se conformera à certaines conditions liées à ses activités opérationnelles. Elles excluent les formes d'aide publique dont la valeur ne peut pas être raisonnablement déterminée et les transactions avec l'État qui ne peuvent pas être distinguées des transactions commerciales habituelles de l'entité. Ainsi donc, la norme IAS 20 traite aussi bien des subventions publiques monétaires et non monétaires que des aides publiques. Le traitement des subventions liées à des actifs exige de les présenter au bilan, soit en produits différés, soit en la déduisant de la valeur comptable de l'actif (IAS 20).

Aussi, 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. La norme IAS 20 reconnait 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).

Les projets de développement dans le référentiel SYSCOHADA sont traités dans le chapitre 17 qui parle des subventions et aides publiques. 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 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 le cadre des projets de développement sont généralement la propriété de l'Etat ou de l'un de ses démembrements et comme toute immobilisation il faut les amortir à la fin de chaque exercice comptable. Selon les IFRS et le 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 suit[1]:

(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, contrairement aux deux référentiels susmentionnés, aucune norme n'a été édictée à cet effet. Cependant, une logique de performance y 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 11 et 17).

Généralement, la durée de vie des unités de gestion des projets de développement coïncide avec la fin du projet. Ainsi, avant l'entrée en amortissement des investissements réalisés, la structure de gestion disparaît. Aussi, pour certains investissements, ils sont transférés aux bénéficiaires finaux à la fin de leur réalisation. L'application de l'approche par composants (AUDCIF : 594) est quasi impossible dans les projets de développement.

En plus, l'amortissement est un mécanisme permettant aux organisations de reconstituer leurs ressources internes en vue de financer le renouvellement de leur actif. Pour ces deux catégories, l'application stricte des règles de l'OHADA en matière de comptabilisation des immobilisations par les projets de développement est quasi impossible.

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

A côté des principes comptables généralement applicables, s'ajoute un principe spécifique pour les projets de développement : principe de l'équilibre entre les dépenses et les subventions.

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 identiques. Dans la même veine, l'utilisation du postulat spécialisation des exercices et de la convention du coût historique laissent 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 différentes 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 certaines 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 l'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 rares à notre connaissance. D'après Gavart-Peret & al. (2012), cette approche méthodologique permet d'obtenir une compréhension fine et profonde du problème. Deuxièmement, l'accès à l'information nécessaire pour la réalisation de cette recherche n'est pas aisé. Nous avons choisi de mener une étude qualitative afin de permettre aux auditeurs et aux comptables de se prononcer sur la question. Miles & 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.

Nous avons opté pour une recherche qualitative qui s'appuie sur des entretiens réalisés avec deux catégories d'interviewés : (i) les comptables et responsables administratifs et financiers des unités de gestion de projets de développement et (ii) les auditeurs et experts-comptables ayant effectué des missions d'audit dans ce secteur et qui acceptent de nous fournir des informations sur les spécificités comptables des projets de développement.

Nous avons construit le guide d'entretien après l'identification des besoins en information pour 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 qui 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 basés 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 auditeurs et experts-comptables ayant effectué des missions d'audits dans le secteur de projets de développement. Il s'agissait plus précisément d'entretiens dont la durée maximale étant cinquante-neuf minutes (59mn). Ces entretiens ont été enregistrés et ont fait l'objet d'une retranscription intégrale dans un format texte.

Pour analyser les données recueillies, nous avons utilisé l'analyse de contenu. Selon Evrad *et al.* (2003 : 126), l'analyse de contenu recouvre un ensemble de méthodes suivantes : l'analyse lexicale, syntaxique et thématique. Dans notre recherche, nous avons utilisé l'analyse lexicale et l'analyse thématique pour analyser 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. Suite à notre enquête de terrain, nous avions transcrit intégralement en format texte (verbatim) les données issues des interviews. Après cette étape, les transcriptions obtenues ont été traitées et analysées sur le logiciel Nvivo 12 en suivant trois étapes à savoir la création des nœuds, l'encodage des données et l'analyse de 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
Auditeur et 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.

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%.

Les 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.

Nous exposons dans le tableau suivant le récapitulatif de durées des entretiens conduits.

Tableau 2 : Récapitulatif de durées des entretiens menés

Modalité	Catégorie	Durée d'interview
Comptables	Comptable 1	49mn
	Comptable 2	26mn
	Comptable 3	38mn
	Comptable 4	41mn
Auditeur/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 par téléphone. L'interview la plus courte a duré 26 minutes et la plus longue interview a duré 59 minutes.

3. Présentation et discussion des résultats empiriques

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

L'analyse des données des différents éléments ou procédés permettent de spécifier les pratiques comptables dans les projets de développement (PD) au Sénégal. Il s'agit pour l'essentiel de mécanismes qui sont en adéquation avec les exigences des projets de développement, car, il semble bien que ces PD évoluent dans un contexte précis. Ainsi, les éléments permettant de spécifier les pratiques comptables sont les états additifs (le reporting, les états analytiques, budgétaires, dépenses par catégories, composantes), la référence au SYSCOHADA combinée aux états financiers analytiques et une adaptation par rapport au contexte des projets (le caractère non lucratif des projets, des objectifs sociaux, la nature des fonds, la durée de vie des projets et le fait que ces projets n'ont pas un capital social). En prenant en compte cet aspect, un acteur explique *« oui 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* (extrait de l'interview du RAF n°1).

De fait, pour ces acteurs, il est clair que les pratiques comptables dans ce contexte sont différentes des autres opérations. « (...) *La comptabilité des projets est différente de la comptabilité des entreprises marchandes. Il ya beaucoup de choses qui se passent dans les projets, donc des écritures qui ne se passent pas dans les entreprises marchandes et vice versa » (*extrait de l'interview du comptable n°1).

Pour ces acteurs interrogés, différents éléments et pratiques permettent d'affirmer qu'il y a des différences entre les pratiques comptables des PD et celles des autres secteurs d'activités ; différences, qui le cas échéant, sont un ensemble de vécus ou de pratiques. 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 3 : Fréquence des verbatims issus des interviews

Éléments de réponse	Comptables	Auditeur/Expert-comptable	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 la 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* (extrait de l'interview du 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 subventions d'exploitation comprises dans les produits de l'exercice. Pour les dépenses d'investissement, il doit s'agir de subventions 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 (extrait de l'entretien du 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 la durée de vie de l'immobilisation ou de la durée du projet si cette dernière est inférieure à la première.* En référence à l'article 45 de l'AUDCIF, la durée d'amortissement du bien est la durée d'utilité et selon un plan prédéfini. *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 et des dispositions du principe de la prééminence de la réalité sur l'apparence. En plus, l'amortissement est un mécanisme permettant aux organisations de reconstituer leurs ressources internes en vue de financer le renouvellement de leur actif. Pour ces deux catégories, l'application stricte des règles de l'OHADA en matière de comptabilisation des immobilisations par les projets de développement est quasi impossible.

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. Toutefois, en application du Plan Comptable de l'Etat, les Ministères de tutelle des PD sont tenus d'appliquer la comptabilité

d'engagement. Dans ce cas de figure, la comptabilisation de l'immobilisation dans le patrimoine de la tutelle et dans celui du PD entraine un double emploi.

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 stocke 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* (extrait de l'interview avec le comptable n°1). À la différence des organisations marchandes, les stocks dans les projets de développement sont destinés soit à la consommation interne soit 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. Cette position est conforme aux dispositions du SYSCOHADA révisé et des IFRS.*

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 états financiers prévus par la réglementation comptable en dépit de quelques cas spécifiques propres aux projets de développement : bilan, compte de résultat, 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 tableau des flux de trésorerie, les états annexes. Même si un état annexe n'a pas sa raison d'être on met Néant* (extrait de l'interview avec le comptable n°1). La pratique du Comptable n°1 ne se justifie que dans le cadre d'une comptabilité de caisse. *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 bilans ou bien même ne disposent pas de 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.* D'où la pertinence de la mise en place d'un référentiel comptable spécifique prévu par l'OHADA pour les organisations à but non lucratif.

En plus des états financiers prévus, certains projets de développement fournissent des informations non exigées dans les états financiers souvent à la demande de leurs bailleurs conformément aux dispositions de l'accord de financement : *En plus de ces états, il y'a la reconstitution du compte spécial, les états de rapprochement du compte spécial, et les activités de suivi budgétaire à joindre* (RAF n°2).

D'ailleurs, un grand nombre des personnes interviewées est 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'étudier les spécificités dans les pratiques comptables des projets de développement. Plus particulièrement, il s'agissait de faire ressortir les éléments spécifiques de la comptabilité des projets de développement en vue d'apporter un éclairage sur les variables sur lesquelles il faut agir dans le processus de normalisation comptable dans ce secteur.

Pour atteindre notre objectif, nous avons recouru à une approche qualitative comme démarche méthodologique. Cette approche nous a permis d'identifier un certain nombre de cas spécifiques de la comptabilité des projets de développement au Sénégal. Ces éléments concernent essentiellement 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. Notre étude a permis de constater qu'une grande majorité de personnes interviewées milite pour la mise en place d'un référentiel comptable sectoriel tenant compte de cas spécifiques relevés.

Cependant, les normes SYSCOHADA, même non adaptées pour la comptabilité des PD, devraient y être respectées. Les PD ne peuvent pas être blâmés pour leur non recours à la comptabilisation des agrégats selon le SYSCOHADA. Nous proposons aux unités de gestion des PD d'appliquer correctement le SYSCOHADA en attendant la mise en place d'une comptabilité spécifique aux PD. Nous suggérons aussi à l'UEMOA de diligenter l'adoption d'un référentiel comptable spécifique aux PD vu qu'ils sont exclus du champ d'application du SYSCOHADA révisé (cf. page 79 de l'AUDCIF).

L'enquête laisse apparaître une réticence générale des interviewés à rendre publique toute information financière. Ils ont avancé la confidentialité des données pour se soustraire aux interviews. Malgré cette réticence, nous avons pu mobiliser un taux de réponses satisfaisant.

Les travaux de recherche autour des pratiques comptables des organisations non marchandes sont rares à notre connaissance. Nos résultats représentent un apport significatif sur les pratiques comptables des projets de développement. 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. Une étude fondée sur l'efficacité du reporting financier dans le secteur des projets de développement devrait aussi être envisagée.

Bibliographie

Amar A. & Berthier L. (2007). Le nouveau management public : avantages et limites, gestion et Management Publics, 5, Décembre

Barbu E. (2004). 40 ans de recherche en harmonisation comptable internationale. Normes et Mondialisation, May 2004, France. pp.CD-Rom. halshs-00592767

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.).

Cerrada K. & al. (2014). Comptabilité et analyse des états financiers : principes et applications. 1 ère édition De Boeck

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 & Colibert J., (2008), les normes IPSAS et le secteur public, Dunod, Paris,

Djatej, A. & al. (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, p. 111- 129.

Degos J-G. (2010), La comptabilité française ses racines et son histoire, Collection E tcheque

Evrard Y. & al., (2003), Etudes et recherche en Marketing, Dunod, Paris, 3ème édition

Gavard-Perret & al**.** (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

Hassani K. & El Moussali N. (2020). Le New Public Management : quels enjeux pour le système de santé publique au Maroc ? Revue Internationale des Sciences de Gestion « Numéro 6 /Volume 3 : numéro 1 » pp : 454 - 474

Hervé L. & al. (2015), La pratique de l'audit et du contrôle interne,Gualino 2015

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

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

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

Miles, M.B. & Huberman, A.M. (2003). Analyse des données qualitatives, Editions De Boeck Université, Bruxelles

Ndiaye A. S., (2013), Evaluation de la performance du service comptable pour un projet de Développement : cas du PROGEDE II, CESAG

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

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

Webbographie

http://www.ifrs.com/ consulté le 03 mai 2019

www.iasb.org consulté le 18 avril 2019