

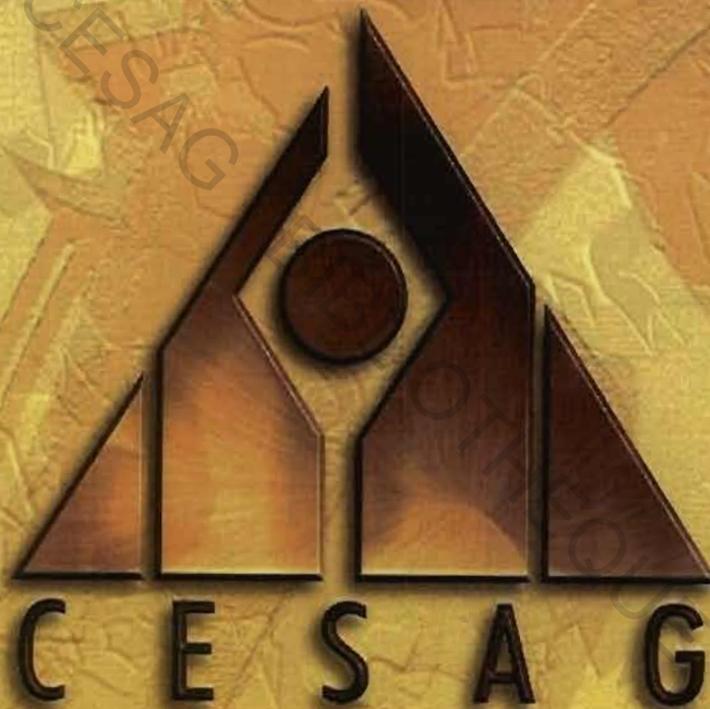


**Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion**  
**Institut Supérieur de Comptabilité et de Banque Finance**

**MÉMOIRE DE FIN D'ÉTUDES DU SECOND CYCLE POUR L'OBTENTION  
DE LA MATRISE PROFESSIONNALISÉE EN TECHNIQUES  
COMPTABLES ET FINANCIÈRES**

*1<sup>ère</sup> Promotion*

*Année académique 2001 - 2003*



**SPÉCIFICITÉS DU SYSTÈME ANALYTIQUE DANS LE SUIVI  
DES PROJETS DE DÉVELOPPEMENT, CAS DE L'UNOPS**

Elaboré par :  
Kuassi Ayikué SATCHIVI

Dirigé par :  
Gilbert BOSSA  
Enseignant au CESAG

## **DÉDICACE**

*Au Trois fois Saint, à qui je rends gloire à travers cette oeuvre ;*

*A ma femme Charlene et à ma fille Julia-Anais, pour le soutien qu'elles m'ont apporté durant la rédaction de ce mémoire.*

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **REMERCIEMENTS**

Ce document a pu être réalisé grâce aux soutiens et apports de plusieurs personnes. Je tiens donc à leur témoigner toute ma gratitude. Que Dieu Tout Puissant les bénisse et les accompagne dans leurs entreprises respectives !

*Mes* sincères remerciements s'adressent à Monsieur Joseph NGOM, Responsable Administratif et Financier du bureau régional de l'UNOPS à Dakar, grâce à qui, j'ai pu découvrir l'univers de la gestion des projets ; trouvez en ce travail l'expression de ma profonde reconnaissance,

*Mes* remerciements vont également à tout le personnel du bureau régional de l'UNOPS, pour leur convivialité et leur soutien,

*A* mon Directeur de mémoire, Monsieur Gilbert BOSSA, Enseignant au CESAG, je salue sa compétence et sa disponibilité malgré les multiples occupations,

*A* mes frères et soeurs, pour leur encouragement et soutiens de tout genre,

*A* tous mes collègues de la première promotion pour l'esprit d'entraide et surtout de convivialité qui a régné tout au long des deux années de pression passées ensemble ;

*Je* remercie mon ami Basile EDOH, que le Seigneur le bénisse,

*J'*adresse enfin mes remerciements à tous ceux avec qui j'ai pu m'entretenir durant l'élaboration de ce travail, je leur suis reconnaissant de tout le sérieux dont ils ont fait montre pour la réussite de cette noble entreprise.

## **SIGLES ET ABREVIATIONS**

<b>CESAG</b>	: Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
<b>CNUED</b>	: Commission des Nations Unies pour l'Environnement et le Développement
<b>FIDA</b>	: Fonds International de Développement Agricole
<b>FNUAP</b>	: Fonds des Nations Unies Pour la Population
<b>ODM</b>	: Objectifs du Millénaire
<b>PAC</b>	: Project Appraisal Committee
<b>PNUD</b>	: Programme des Nations Unies pour le Développement
<b>SYSCOA</b>	: Système Comptable Ouest Africain
<b>GL BU</b>	: Genral ledger Business Unit/Grand livre
<b>ACCT</b>	: Account/Compte
<b>FUND</b>	: Fund/Fond
<b>DEPT</b>	: Department/Département
<b>PROJ</b>	: Project/projet
<b>IMPL AGCY</b>	: Implementing Agency/Maître d'ouvrage du projet
<b>DONOR</b>	: Donor/Bailleur

## **LISTE DES FIGURES ET TABLEAUX**

### *liste des figures*

- Figure 1** : Eléments constitutifs des coûts en comptabilité
- Figure 2** : Processus de gestion des projets à l'UNOPS
- Figure 3** : Clé comptable
- Figure n° 4** : Présentation du système comptable intégré

### *Liste des tableaux*

- Tableau n° 1** : La balance budgétaire
- Tableau n° 2** : Etat des dépenses par projet
- Tableau n° 3** : Le plan comptable

## Table des matières

Dédicace	ii
Remerciements	iii
Listes des abréviations et sigles	ix
Liste des figures et tableaux	v
Tables des matières	vi
<b>Introduction générale</b>	<b>1</b>
I – Contexte général	2
II – Problématique	3
III - Objectifs de l'étude	5
IV - Intérêt du sujet	6
V - Question de recherche	6
VI - Démarche méthodologique	7
VII – Difficultés rencontrées et limites de l'étude	7
V – Articulations du mémoire	8
<b>Première partie: Cadre théorique</b>	<b>9</b>
<b>Préliminaires : Généralités de la Comptabilité analytique</b>	<b>10</b>
- Définitions de la comptabilité analytique	10
- Objectifs de la comptabilité analytique	11
<b>Chapitre -I : Environnement du réseau analytique</b>	<b>14</b>
Section I – Organisation de la comptabilité analytique	14
1.1. La forme extra-comptable	15
1.2. La comptabilité analytique à comptes réfléchis	15
1.3. Le système intégré de comptabilité de gestion	15
1.4. Le système de comptabilité analytique établie sur la base d'une codification multiple	15
Section II – Les centres de responsabilité	16
Section III – La comptabilité analytique au sein du système d'information	17
1.1. Comptabilité analytique et comptabilité générale	17
1.2. Comptabilité analytique et contrôle de gestion	20
1.3. Comptabilité analytique et processus décisionnel	20

<b>Chapitre-II : Les différentes méthodes de calcul des coûts</b>	<b>22</b>
Section I - La méthode des coûts complets	22
Section II - Les inconvénients du calcul traditionnel des coûts complets	24
II.1. L'influence des charges de structure	24
II.2. Coûts complets et décision	25
Section III - La méthode basée sur l'analyse de la variabilité des coûts	25
Section IV - L'imputation rationnelle	26
Section V - La comptabilité par activités	27
V.1. Fondement de la méthode	27
V.2. Exposé de la méthode	28
V.3. Identification des activités	29
V.4. Evaluation des ressources consommées par les activités	29
V.5. Définition des inducteurs de coûts	29
V.6. Affectation des coûts aux objets de coûts	30
V.7. Les apports de la méthode	30
<b>Deuxième partie : Cadre pratique</b>	<b>32</b>
<b>Chapitre - I : Pratique de la comptabilité à l'UNOPS</b>	<b>33</b>
Section I - Présentation de l'UNOPS	33
I.1. Création de l'UNOPS	33
I.2. Les activités de l'UNOPS	33
I.3. Les partenaires	34
I.4. L'Organisation interne du bureau régional	34
Section II - Processus de gestion des projets à l'UNOPS	35
II.1. Formulation du projet	35
II.2. Evaluation – financement – approbation	35
II.3. Exécution, suivi et clôture	36
Section III - L'organisation du système comptable	38
III.1. La procédure d'analyse	38
III.2. Le plan comptable	43
III.3. Le système informatique	45

<b>Chapitre -II : Analyse du système et propositions</b>	<b>46</b>
Section I - Analyse	46
1.1. Spécificités essentielles du système comptable de l'UNOPS	46
1.2. Faiblesses	49
Section II - Propositions	52
II.1. Définition d'un tableau de bord	52
II.2. Principes de conception	52
II.3. Les indicateurs	53
II.4. L'apport des tableaux de bord dans le suivi des projets	53
II.5. Les indicateurs dans le suivi des projets et typologie	54
<b>Conclusion générale</b>	<b>56</b>
Bibliographie	59
Annexes	60

<b>Chapitre-II : Les différentes méthodes de calcul des coûts</b>	<b>22</b>
Section I - La méthode des coûts complets	22
Section II - Les inconvénients du calcul traditionnel des coûts complets	24
II.1. L'influence des charges de structure	24
II.2. Coûts complets et décision	25
Section III - La méthode basée sur l'analyse de la variabilité des coûts	25
Section IV - L'imputation rationnelle	26
Section V - La comptabilité par activités	27
V.1. Fondement de la méthode	27
V.2. Exposé de la méthode	28
V.3. Identification des activités	29
V.4. Evaluation des ressources consommées par les activités	29
V.5. Définition des inducteurs de coûts	29
V.6. Affectation des coûts aux objets de coûts	30
V.7. Les apports de la méthode	30
<b>Deuxième partie : Cadre pratique</b>	<b>32</b>
<b>Chapitre - I : Pratique de la comptabilité à l'UNOPS</b>	<b>33</b>
Section I - Présentation de l'UNOPS	33
I.1. Création de l'UNOPS	33
I.2. Les activités de l'UNOPS	33
I.3. Les partenaires	34
I.4. L'Organisation interne du bureau régional	34
Section II - Processus de gestion des projets à l'UNOPS	35
II.1. Formulation du projet	35
II.2. Evaluation – financement – approbation	35
II.3. Exécution, suivi et clôture	36
Section III - L'organisation du système comptable	38
III.1. La procédure d'analyse	38
III.2. Le plan comptable	43
III.3. Le système informatique	45

<b>Chapitre -II : Analyse du système et propositions</b>	<b>46</b>
Section I - Analyse	46
1.1. Spécificités essentielles du système comptable de l'UNOPS	46
1.2. Faiblesses	49
Section II - Propositions	52
II.1. Définition d'un tableau de bord	52
II.2. Principes de conception	52
II.3. Les indicateurs	53
II.4. L'apport des tableaux de bord dans le suivi des projets	53
II.5. Les indicateurs dans le suivi des projets et typologie	54
<b>Conclusion générale</b>	<b>56</b>
Bibliographie	59
Annexes	60

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **INTRODUCTION GENERALE**

Cette partie introductive situe le contexte de l'étude, la problématique qui s'en dégage. Elle pose les objectifs poursuivis et l'intérêt du sujet, apporte une précision sur la méthodologie dans la rédaction de ce mémoire.

## **I - Contexte général**

La fin de la guerre froide avec la chute du mur de Berlin et la déconfiture du bloc soviétique a marqué l'émergence d'une nouvelle dynamique de coopération internationale centrée sur le développement durable. L'ambiance de la guerre froide aux objectifs sectoriels et aux mobiles géopolitiques a causé l'échec des partenariats de développement. Alors, plusieurs organisations dans leurs rapports ont attiré l'attention des Gouvernements sur les crises, les risques et les conséquences d'un développement incontrôlé. C'est dans ce contexte que le concept de développement durable a été popularisé en 1987 dans le cadre du rapport de la Commission des Nations Unies pour l'Environnement et le Développement et qui a proposé la définition communément admise du développement durable : « *un développement qui répond aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures à répondre aux leurs* ». <sup>1</sup> Cette phase d'émergence du concept du développement durable reste pourtant inopérante. Il a fallu attendre 1992 pour que le concept trouve réellement une place dans les discours et les actes. Sous la houlette des Nations Unies, lors de la conférence de celle-ci sur l'environnement et le développement organisée à Rio de Janeiro, la communauté internationale y prend la mesure des problèmes mondiaux et opte pour une démarche de mise en oeuvre du concept.

Ce mode de développement répond à trois (3) objectifs :

- l'intégrité écologique : intégrer dans l'ensemble des actions des communautés humaines, la préoccupation du maintien de la viabilité et de la diversité de l'ensemble des écosystèmes naturels, terrestres et aquatiques ;
- l'efficacité économique : combiner la rentabilité des services, l'accessibilité financière et le dynamisme économique ;
- l'équité sociale : lutte contre la pauvreté, l'exclusion et les inégalités, la pratique de la bonne gouvernance, l'accessibilité de l'emploi, la santé, le logement et l'éducation.

L'émergence de ce mode de développement a remodelé la coopération financière internationale. Désormais, toutes les énergies notamment, les ressources financières, sont mobilisées pour le financement du développement durable sous la houlette des Institutions de Breton Woods et des Nations Unies. Les Nations Unies ont créé plusieurs structures dont les objectifs communs sont contenus dans les ODM :

- ✓ Réduire l'extrême pauvreté et la faim ;
- ✓ assurer l'éducation primaire pour tous ;
- ✓ promouvoir l'égalité et l'autonomie des femmes ;
- ✓ réduire la mortalité infantile ;

---

<sup>1</sup> Rapport « intitulé notre avenir à tous » publié en 1987 par Gro Harlem Brundtland

- ✓ améliorer la santé maternelle ;
- ✓ combattre la VIH SIDA, le paludisme et d'autres maladies ;
- ✓ assurer un environnement durable ;
- ✓ mettre en place un partenariat mondial pour le développement.

L'atteinte de ces objectifs s'effectue à travers l'exécution de programmes de développement qui doit associer tous les partenaires , bailleurs, gouvernements, sociétés civiles, ONGs, agents d'exécution, public cible, etc. Le projet ou programme de développement peut être défini comme *toute action à caractère d'investissement dont la mise en œuvre est prévue dans une période déterminée dans le but de :*

- *produire des biens et services*
- *réaliser des infrastructures socio-économiques*
- *renforcer les capacités des ressources humaines pour le bien être des populations.*

Compte tenu des ressources financières affectées au développement (environ 50 milliards de dollars US par an), le système d'information notamment comptable revêt une importance capitale dans le suivi des projets. Quelle forme d'organisation comptable adopter pour répondre aux obligations d'information et de pilotage.

En prenant comme cadre de référence l'UNOPS, la présente étude qui se consacre aux spécificités du système analytique nous permettra de cerner les particularités de la comptabilité des projets de développement permettant aux gestionnaires d'assurer la transparence des opérations et d'en disposer comme un outil de pilotage.

## **II - Problématique**

Le système d'information constitue le système essentiel du pilotage de toute structure en particulier des projets de développement. Il est l'élément essentiel du processus décisionnel. Au coeur de ce système se trouve le système comptable qui constitue la clé de voûte de la réussite du projet. D'une manière générale, la forme et le contenu de cette information sont déterminés par les normes internationales qui ne cessent de s'adapter à l'évolution du contexte mondial. Au niveau de la sous région, le SYSCOA impose la tenue de la comptabilité à toute entreprise y compris à but non lucratif destinée à l'information externe comme à son propre usage. Toutefois, les entreprises ont des besoins d'information auxquels la comptabilité générale ne peut répondre. En occurrence, en matière de gestion des projets, l'utilisation de la comptabilité générale limite les performances recherchées dans leur suivi et leur pilotage.

Notre problématique repose sur les constats suivants :

- l'objectif du projet de développement n'est pas la réalisation du bénéfice mais la réalisation d'objectifs de développement durable. Comment alors mesurer les performances du projet. La comptabilité normative se trouve être un outil limité ;
- l'information financière fournie par le système d'information du projet doit répondre aux exigences suivantes :
  - ✓ contractuelle : en application des conventions de financement signées avec le bailleur, le responsable du projet doit justifier l'utilisation des fonds par rapport aux objectifs atteints ou fixés. Ceci permettra d'assurer la continuité des partenariats.
  - ✓ Utilitaire : la comptabilité doit donner des informations fiables pour les besoins de suivi et de contrôle des projets. Elle doit permettre aux gestionnaires de prendre des décisions motivées et éclairées au moment opportun. Elle doit assurer aux bailleurs non seulement la transparence et la traçabilité des opérations mais aussi la confiance et un meilleur engagement. Pour l'Etat, l'information comptable devra permettre de mesurer l'impact et les contributions des projets au développement de leur population ;
- compte tenu de la durée limitée du projet, comment appliquer les principes notamment celui de la séparation des exercices et de la continuité de l'exploitation dans l'enregistrement des informations.

Il apparaît donc que la comptabilité analytique ou de gestion répondrait mieux aux exigences du pilotage des projets de développement et pour plusieurs motifs :

- l'utilité et la pertinence, les décisions de gestion ne peuvent reposer que sur des informations récentes. Aussi la périodicité des informations fournies par la comptabilité analytique rationalise les prises de décisions ;
- souplesse de son organisation, aucun cadre n'est prédéterminé, elle s'adapte à l'organisation et ne provient d'aucune source juridique
- elle analyse des informations quantitatives et qualitatives, historiques, prévisionnelles et de natures diverses, financières ou non financières, internes ou externes.

Toutefois, dans la réalité, il est noté que les motifs cités précédemment n'ont pas toujours prévalu dans la mise en place du système comptable des projets. On note une diversité de cadre comptable en fonction des clauses contractuelles entre les bailleurs et les structures chargées de la gestion des projets. L'identification des formes particulières du système comptable, notamment de la comptabilité analytique au regard des objectifs recherchés dans la gestion des projets de développement, a guidé notre analyse au cours de cette recherche. Aussi, avons-nous choisi comme cadre de référence, l'UNOPS dont l'expérience et la compétence en matière de gestion des projets ont été éprouvées.

### **III – Objectifs de l'étude**

L'objectif principal de la présente étude est de contribuer à l'harmonisation du système comptable des projets de développement en présentant les spécificités générales de la comptabilité de gestion dans le suivi des projets. Face à une exigence croissante d'amélioration du contenu des projets et à l'importance accordée à la mesure de leurs résultats et effets tant par les partenaires et les bénéficiaires que par les bailleurs institutionnels, le suivi se présente aujourd'hui comme un outil de mesure de l'évolution des projets au service des différents acteurs.

En ce qui concerne les objectifs spécifiques, il s'agira :

- ✓ de présenter les caractéristiques générales de la comptabilité analytique,
- ✓ d'étudier les méthodes traditionnelles et modernes d'analyse des coûts,
- ✓ de présenter les différentes pratiques de la comptabilité analytique ;
- ✓ d'étudier l'organisation comptable dans le suivi des projets de développement,

#### **IV - Intérêt du sujet**

La présente étude constitue pour nous l'occasion de mettre en pratique les connaissances théoriques acquises au cours de notre formation. Le développement durable et l'aide au développement étant des thèmes d'actualités, cette recherche nous permettra de mieux comprendre les spécificités du système d'information comptable des projets de développement.

Pour l'UNOPS, ce rapport permettra de disposer d'une analyse critique du système de gestion mis en place. Elle pourra constituer une aide à la refondation du système actuel.

Pour les gestionnaires des projets, cette étude leur servira de référentiel pour la mise en place d'une comptabilité plus utile et cohérente en leur sein. De même pour les auditeurs et les praticiens de la comptabilité, ils trouveront en ce rapport une contribution au développement de la comptabilité dans le contexte économique mondial.

Pour les étudiants inscrits au programme de gestion de projets, cette étude leur permettra de compléter leur formation.

#### **V - Question de recherche**

Notre recherche se fonde sur la question générale suivante : « pour mieux répondre aux exigences contractuelles et utilitaires, aux multiples objectifs du projet, quelles doivent être les spécificités essentielles du système analytique dans le cadre de la gestion des projets ? » En d'autres termes, il s'agit de rechercher les caractéristiques essentielles de la comptabilité des projets qui peuvent servir de base à l'élaboration d'un cadre conceptuel harmonisé de cette comptabilité spécifique. A partir de cette question, nous avons émis les hypothèses suivantes :

Hypothèse n°1 : les spécificités du système analytique des projets de développement doivent tenir compte d'une part des besoins d'information des utilisateurs et d'autre part, du suivi et pilotage des projets. Elles doivent permettre d'atteindre les objectifs qui sont assignés à la mise en oeuvre du projet de manière efficace et efficiente. Elles doivent garantir une cohérence entre les différents éléments du système analytique.

Hypothèse n°2 : Cette même cohérence produirait par ailleurs, une information financière compréhensible, pertinente et par conséquent utile à la prise de décision.

Hypothèse n°3 : L'UNOPS étant une agence spécialisée des Nations Unies dans la gestion des projets, elle offre par son expérience et par la qualité de son système de pilotage un cadre de référence pour notre recherche.

## **VI - Démarche méthodologique**

Pour réaliser ce travail, nous avons choisi d'adopter une démarche à la fois théorique et empirique qui nous a conduit à combiner deux approches :

### **- Analyse documentaire**

Elle consiste essentiellement en une revue de littérature relative aux recherches et études antérieures de la comptabilité de gestion appliquée aux projets de développement, aux méthodes et techniques de suivi et d'évaluation des projets.

### **- Entretiens avec des spécialistes en gestion des projets**

Nous avons procédé aussi à des entretiens avec des praticiens du Service des Nations Unies pour l'appui aux projets (UNOPS), les chargés de portefeuille et les responsables de la comptabilité. La charge qui nous a été confiée durant la période passée au bureau régional de l'UNOPS nous a permis d'expérimenter et d'analyser le système analytique qui y est mis en place.

## **VII - Difficultés rencontrées et limites de l'étude**

Les difficultés rencontrées résident d'une part dans l'identification des structures et institutions chargées de la gestion des projets de développement sélectionnées étant donné qu'elles sont des structures ad hoc nées de conventions entre les différentes parties (Etat, population, bailleurs etc.). D'autre part, nous avons été confrontés à une réticence des institutions à nous accueillir pour mener nos recherches. En effet, notre statut de professionnel en activité ne nous a pas permis de trouver les opportunités de recherche dans ces structures, qu'il s'agisse de la Banque Mondiale, de la Banque Africaine de Développement, de l'USAID ou des structures locales nationales. Seul l'UNOPS nous a

manifesté leur intérêt pour le sujet et nous a accordé un stage pratique de 3 semaines. Les autres, malgré les diverses relances à leur endroit n'ont pas réagi positivement.

Notre étude n'a pas la prétention d'être parfaite. Elle comporte un certain nombre de limites que nous tenons à souligner.

Les contraintes de temps et de moyens ne nous ont pas permis de rencontrer tous les acteurs du secteur du développement. Mais le cadre de l'UNOPS est assez représentatif. Aussi, estimons-nous, malgré ces limites, que la recherche est fiable et les résultats obtenus donneront une certaine visibilité aux différentes structures intéressées, qui pourraient au besoin nous solliciter pour un approfondissement.

## **VIII – Articulations du mémoire**

Notre étude est composée de deux parties complétées par une conclusion générale.

- La première partie portera sur les généralités de la comptabilité analytique. Nous parlerons de sa définition, de ses objectifs, la relation avec la comptabilité générale et les différentes méthodes de calcul des coûts utilisées depuis son origine jusqu'à nos jours ;
- La deuxième partie sera consacrée au cas spécifique étudié. Nous présenterons l'organisation comptable mise en place par l'UNOPS au travers de toute la procédure d'enregistrement des dépenses, le plan comptable et le système informatique. A la fin de cette présentation, nous analyserons le système en faisant ressortir les principales caractéristiques avant de terminer par nos approches de solution pour renforcer son rôle dans le pilotage des projets.

## **PREMIÈRE PARTIE : CADRE THÉORIQUE DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE**

Cette partie du rapport sera consacrée en préliminaires, aux généralités sur la comptabilité analytique, sa définition et ses objectifs, avant de présenter dans un premier chapitre l'organisation générale du réseau analytique. Dans le second chapitre, nous situerons la place de la comptabilité analytique au sein du système d'information de l'entreprise et nous étudierons les différentes méthodes de calcul des coûts.

## **PRELIMINAIRES : GÉNÉRALITÉS SUR LA COMPTABILITE ANALYTIQUE**

Tout responsable quel que soit son niveau de responsabilité, son activité ou ses objectifs, doit pouvoir faire des prévisions et comparer la réalité aux prévisions. La comptabilité analytique que l'on peut qualifier de comptabilité de responsabilité est le moyen le plus sûr dont il dispose. Elle a en effet pour but essentiel de donner à chaque responsable ou structure les éléments chiffrés de son activité à intervalles périodiques qui peuvent aller de la journée au mois voire l'année, ce qui permet de faire le point et de prendre les meilleures décisions pour atteindre les objectifs dans le cadre nécessaire d'un contrôle budgétaire.

Après avoir défini la comptabilité analytique, ces préliminaires seront consacrés aux objectifs de la comptabilité analytique.

### **Définition de la comptabilité analytique**

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique, nous nous limiterons à celles qui nous paraissent les plus significatives.

*Définition 1* : La comptabilité analytique de gestion étudie les charges pour apporter une contribution au diagnostic, à la prise de décision, au contrôle. (P. Lauzel et H. Bouquin 1985).

*Définition 2* : la comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs. (L. Dubrulle et D. Jourdain 2003)

*Définition 3* : La comptabilité analytique constitue l'outil de gestion de l'entreprise et ses informations permettent d'effectuer des choix judicieux quant à la prise de décision (B. et F. Grandguillot 1998).

Il ressort de ces définitions que la comptabilité analytique d'exploitation est un système d'information comptable basé sur le fonctionnement interne de l'entreprise et orienté vers les résultats et les décisions d'exploitation.

### **Objectifs de la comptabilité analytique**

Les objectifs visés par la comptabilité analytique de gestion sont :

- *Calculer les coûts des différentes fonctions de l'entreprise et des différents biens produits* : en effet, parmi les objectifs attendus de la comptabilité analytique c'est l'analyse des performances de l'entreprise et c'est de là qu'apparaît son rôle d'outil d'information interne, utilisé par les gestionnaires pour déterminer les responsabilités par centre de profit et d'évaluer les rendements par activité, voire même par produit et par région géographique ;

- *Fournir une base d'évaluation pour certains postes du bilan* : dans une entreprise industrielle, le stock final de matières premières doit être évalué au coût d'achat et le stock final de produits finis au coût de production. L'un des objectifs de la comptabilité analytique est de proposer des méthodes permettant de calculer ces coûts et d'évaluer les stocks. C'est à partir de ce point précis que commence à s'éclaircir la nécessité d'une comptabilité analytique au sein du système d'information de l'entreprise, étant donné que les états financiers qui doivent être établis et présentés par la comptabilité générale, aux différents utilisateurs extérieurs à l'entreprise, doivent comporter obligatoirement la valeur des stocks ;

- *Expliquer les résultats, en comparant les coûts et les prix de vente* : Concrètement, la comptabilité analytique a tout d'abord pour objectif d'analyser la formation du résultat global et de dégager la contribution des différentes activités à ce résultat. Elle va permettre d'explicitier le résultat global comme étant une somme algébrique de résultats par activités.

- *Faire une prévision des charges et des produits* : nul ne peut ignorer le rôle de la comptabilité analytique dans l'évaluation des budgets des entreprises. En effet, si la comptabilité analytique est une façon de créer et de traiter l'information pour la rendre utile à la décision, la gestion prévisionnelle est une façon d'utiliser cette information. C'est à travers elle, que la gestion prévisionnelle arrive à ses fins par :

- ✓ l'établissement des prévisions globales ;
- ✓ le suivi des réalisations ;
- ✓ la détermination des écarts : réalisations – prévisions ;
- ✓ l'analyse de ces écarts pour permettre une meilleure décision corrective.

- *Donner une base au contrôle de gestion* : l'aptitude à gérer et, idéalement à anticiper les changements survenant au sein de l'environnement de l'organisation et à en contrôler les effets au quotidien est devenue un facteur clé dans la réussite de toute entreprise et un élément essentiel de sa gestion stratégique à court, moyen et long terme. Mais cette aptitude ne peut s'exercer valablement que si l'entreprise met en place un système d'information cohérent, orienté à la fois vers le suivi et le contrôle des opérations quotidiennes et vers l'anticipation du changement survenant au sein de l'environnement de l'entreprise.

Pour pouvoir s'exercer efficacement, cette aptitude nécessite dès lors des outils et des techniques spécifiques, notamment :

- ✓ des outils de veille stratégiques ;
- ✓ et des outils de contrôle de gestion, dont la comptabilité analytique en fait partie.

- *Eclairer les prises de décisions de gestion* : la comptabilité analytique fournit des informations sur lesquelles peuvent s'appuyer les études et les raisonnements permettant de prendre des décisions engageant l'avenir de l'entreprise. A chaque fois qu'un projet est engagé, l'étude du dossier exige de réunir des données comptables concernant la structure des coûts. De même, en phase de vieillissement, lorsqu'il s'agit de prendre la décision de retirer un produit du marché, la connaissance de l'évolution des résultats est déterminante. Toutes ces études dites d'opportunité passent par une analyse comparative des coûts. Ces informations vont dans de nombreux cas avoir une importance stratégique. Dans cette optique, la comptabilité analytique doit s'organiser pour être en mesure de fournir certains éléments chiffrés nécessaires au décideur.

En résumé, la Comptabilité analytique de gestion a quatre grands usages distincts :

- Justifier des prix de vente ;
- Donner des éléments permettant de décider ;
- Fournir les paramètres de contrôle ;
- Evaluer les biens et services.

Chacun de ces usages renvoie à des qualités spécifiques :

- Pour la justification des prix de vente, le coût de revient doit être juste au sens de justice ;
- Les coûts critères de décision doivent être justes au sens de justesse, par rapport à des normes d'action propres au décideur ;
- Pour le contrôle, les paramètres calculés, c'est à dire les coûts, doivent avoir des qualités de fidélité et de sensibilité ;
- Les coûts utilisés pour l'évaluation d'éléments du patrimoine doivent quant à eux conformes à la loi, étant donné leur influence sur les résultats fiscaux.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **CHAPITRE I – ENVIRONNEMENT DU RÉSEAU ANALYTIQUE**

La mise en oeuvre d'une comptabilité analytique coûte cher, mobilise de nombreuses énergies, implique des saisies spécifiques, donne lieu à tous les niveaux à manipulation de très nombreux documents, imprimés et fiches. Le poids d'un tel système d'information et les habitudes qu'il génère conditionnent durablement le mode de pensée et le comportement de chacun de l'intérieur de l'entreprise. Il n'existe pas de réseau analytique standard. Aussi les caractéristiques sont-elles diverses et épousent celles de l'entreprise, en l'occurrence l'activité, l'importance, l'organisation interne, le marché. Il existe donc une diversité de réseau analytique qu'autant d'entreprises. Néanmoins pour être efficace et efficient, le réseau analytique doit être lié à une bonne organisation et à une définition des centres de responsabilité.

### **SECTION I – ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE**

Le bon fonctionnement d'une comptabilité analytique dépend des solutions apportées à quatre questions :

- quelles données stocker et traiter dans le système ;
- comment en organiser la saisie, le stockage et les traitements multiples ;
- comment assurer le bouclage avec la comptabilité générale ;
- et plus généralement, comment rendre la comptabilité analytique auditable.

Bien qu'obéissant à la règle de séparation, la comptabilité générale et la comptabilité analytique doivent pouvoir être rapprochées. La question est de savoir comment se fait l'enregistrement des coûts. On distingue à cet égard quatre formes d'enregistrement :

#### **I.1 - La forme extra-comptable**

La comptabilité analytique n'étant soumise à aucune obligation légale, sa présentation échappe à tout formalisme imposé par le plan comptable. Ainsi on utilise souvent des tableaux à double entrée avec en ligne les éléments de coûts ou les ventes et en colonnes, les objets de calcul (matières, produits...). Cette méthode extra-comptable est simple mais elle ne permet pas de procéder à un recoupement aisé avec la comptabilité générale. La concordance des résultats obtenus par la comptabilité générale et la comptabilité analytique n'est donc pas facile à établir.

## **I.2 - Comptabilité analytique de gestion à comptes réfléchis**

Le SYSCOA recommande de tenir une comptabilité analytique autonome de la comptabilité générale grâce à l'emploi des comptes réfléchis (classe 9). Cette appellation résulte du fait qu'ils fonctionnent à l'inverse des comptes de la comptabilité générale (comme s'ils étaient réfléchis dans un miroir). Le principe des comptes réfléchis repose sur la création des comptes de charges par nature, contreparties des enregistrements de la comptabilité analytique à l'entrée du réseau d'analyse. Ces comptes sont l'image « réfléchi » de ce que seraient les mouvements affectant les comptes de charges si la comptabilité était intégrée. Cette situation permet sans difficulté d'introduire une valorisation des flux différente en comptabilité générale et en comptabilité analytique, par le biais de comptes de différences d'incorporation.

## **I.3 - Système intégré de comptabilité analytique de gestion**

Différentes modalités sont envisageables pour la conception d'un système comptable unique qui répond aux besoins en matière de comptabilité analytique, tout en respectant des règles de fonctionnement et de présentation de la comptabilité générale et en particulier :

- par imputation directe des charges et des produits en cours d'exercice dans les comptes analytiques, les comptes de charges de la comptabilité générale n'étant mouvementés qu'en fin d'exercice afin de respecter les règles d'obligation de présentation des comptes annuels.
- par une subdivision des comptes de la comptabilité générale en sous-comptes correspondants à un découpage analytique.

## **I.4 - Système de comptabilité analytique établie sur la base d'une codification multiple**

Ce système est adapté aux entreprises de toute taille qui utilisent dans le cadre de leur gestion des moyens modernes de traitement de l'information. Chaque donnée élémentaire fait l'objet, dès son entrée dans le système de gestion de l'entreprise, d'une codification en comptabilité générale et d'une ou de plusieurs codifications en comptabilité analytique de gestion. Ce procédé de classement direct et simultané des données permet l'utilisation de différentes chaînes d'analyse répondant à des besoins diversifiés : analyse par fonction, par activité, par projet, par zone géographique... Par ailleurs, le recours aux moyens modernes de traitement de l'information assure la permanence entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.

## **SECTION II - LES CENTRES DE RESPONSABILITÉ**

Le premier principe de la comptabilité analytique est l'enregistrement des charges par destination que l'on dénomme centre de responsabilité ou centre d'analyse.

La création des centres d'analyse doit intégrer des règles fondamentales :

- les centres d'analyse ou de travail doivent correspondre à une activité (un projet) et si possible à des lieux physiques (un atelier, un magasin...);
- ils doivent correspondre à une responsabilité existante ou à mettre en place. Le centre d'analyse devient donc un centre de responsabilité autorisant la mise en oeuvre d'un véritable contrôle de gestion fondé sur le suivi de l'activité d'un responsable.

De ce fait un centre de responsabilité correspond à un centre de travail au sein duquel a été désigné un responsable disposant d'une délégation d'autorité sur des moyens humains, matériels, financiers et d'un pouvoir de négociation sur les objectifs. Le centre de responsabilité est placé sous l'autorité d'un seul responsable afin d'éviter l'existence de zones d'activités floues.

L'activité du centre doit pouvoir être mesurée afin de contrôler les résultats et de les comparer aux prévisions pour dégager des écarts et mener les actions correctives. Ainsi les charges sont-elles imputées aux différents services selon leur activité.

Les centres de responsabilité peuvent classés en plusieurs catégories :

- Centres de profit et centre de coût
- Centres auxiliaires - centres principaux

## **SECTION III – COMPTABILITÉ ANALYTIQUE AU SEIN DU SYSTÈME D'INFORMATION**

### **COMPTABLE**

#### **III.1. - Comptabilité analytique et comptabilité générale**

Bien que les deux systèmes constituent des outils de gestion indispensables à l'entreprise et qu'ils sont complémentaires, il n'en demeure pas moins qu'un certain nombre de points les différencient en l'occurrence les suivants :

- La comptabilité générale dérive d'une obligation légale et le cadre est imposé par des normes alors que la comptabilité analytique est facultative et la présentation est relative aux besoins d'information ;
- En comptabilité générale, le classement des documents et des informations se fait par nature : les salaires, les achats, les immobilisations, etc. alors que la comptabilité analytique classe les documents et les informations par destination : Il s'agit des salaires de la section commerciale, de l'amortissement des appareils de mesure de la section des essais techniques, etc ;
- Les documents de base utilisés par la comptabilité générale sont des documents externes : les factures des clients, les factures des fournisseurs, les états de paie. Ceux utilisés par la comptabilité analytique ont souvent un caractère interne tel que les bons de sortie matières, les fiches de contrôle, les bons de travail, les ordres d'usinage, les bons de réception, etc ;
- La comptabilité générale donne une vue globale et synthétique des comptes de l'entreprise, alors que la comptabilité analytique donne une vue détaillée de chacune des activités, d'où son terme analytique ;
- Les objectifs de la comptabilité générale sont essentiellement financiers, tandis que les objectifs de la comptabilité analytique sont essentiellement économiques ;

- La comptabilité générale est un outil de gestion au niveau des directions, la comptabilité analytique est un outil de gestion au niveau de tous les responsables. Cependant, la comptabilité générale peut constituer une source excellente et importante d'informations objectives pour les cadres et les partenaires sociaux et la comptabilité analytique peut être utilisée au niveau des directions générales pour la prise de décisions importantes ;
- La comptabilité générale tend principalement à analyser les flux existant entre l'entreprise et l'extérieur. La comptabilité analytique s'intéresse à la répartition des flux d'entrées dans l'entreprise, aux origines des flux sortants et aux mouvements internes de l'entreprise ;
- Sur le plan de l'information, la comptabilité générale et la comptabilité analytique utilisent les mêmes données d'entrée, mais la comptabilité analytique doit disposer d'une batterie d'informations spécifiques telles que des bons matières, des bons de travail, des fiches de contrôle pour connaître et quantifier ces flux et mouvements internes.

Souvent dans la pratique, c'est à partir des données de la comptabilité générale que l'on alimente la comptabilité analytique. Les mesures effectuées sur le terrain ne servent qu'à déterminer la ventilation interne de ces données. Cependant, on a vu que les données d'entrée de la comptabilité analytique pouvaient différer de celles de la comptabilité générale parce que certaines charges étaient considérées comme *non incorporables*, par exemple certaines dotations aux provisions, et qu'on souhaite parfois ajouter des *éléments supplétifs* généralement relatifs à la rémunération des capitaux propres.

Par ailleurs, on est souvent contraint d'estimer certaines charges (dotations aux amortissements, charges financières, charges non encore facturées, etc.) faute de les connaître exactement en temps utile. Les différences entre charges enregistrées par la comptabilité générale et charges introduites dans le système d'analyse constituent ce que l'on appelle des *différences d'incorporation*.

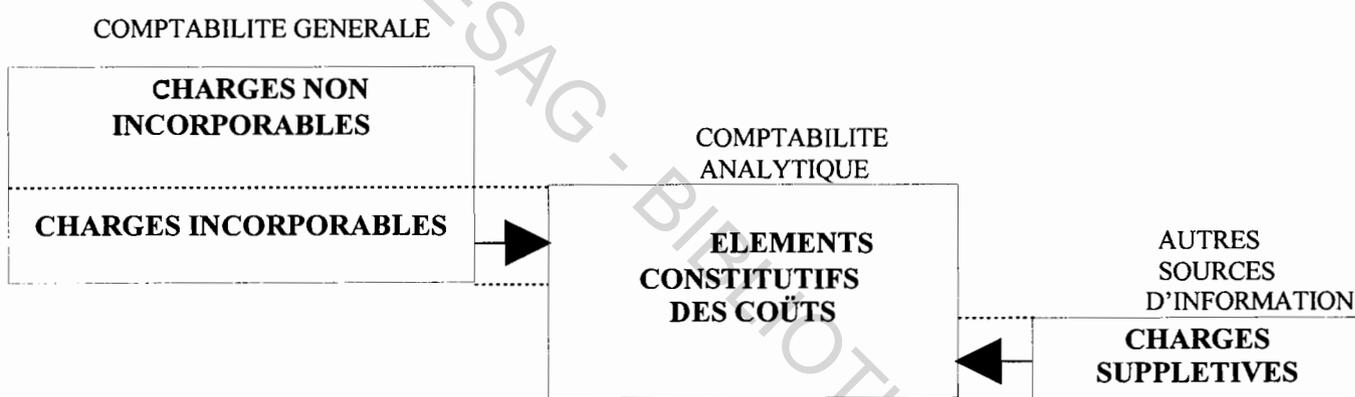
Cette possibilité d'introduire des données différentes permet une grande souplesse d'utilisation en ce sens qu'elle autorise des exploitations distinctes à périodicités différentes. Mais les comptables ont jugé à l'expérience nécessaire d'établir périodiquement des recoupements entre les deux comptabilités, faute de quoi la comptabilité analytique dégènerait rapidement en un instrument incontrôlable et incohérent.

Ils souhaitent en particulier vérifier au moins une fois par an, en fin d'exercice comptable, l'égalité liant le résultat de la comptabilité générale aux résultats analytiques par produit :

**Résultat de la comptabilité générale = S résultats analytiques par produit + S différences d'incorporation (dont charges supplétives - charges non incorporables)**

Le schéma ci-après permet de comprendre les différentes origines des éléments constitutifs des coûts en comptabilité analytique d'exploitation.

**Figure n°1 : éléments constitutifs des coûts en comptabilité analytique**



### III.2 – Comptabilité analytique et contrôle de gestion

La comptabilité analytique joue un rôle central dans le processus de gestion de l'entreprise au niveau de la phase contrôle de ce processus. Gérer une entité économique, c'est utiliser au mieux les ressources rares disponibles afin d'atteindre les objectifs de cette entité. Dans une entreprise, l'objectif de rentabilité, bien que n'étant pas le seul, est souvent privilégié. Pour atteindre ces objectifs, il faut prendre des décisions, et veiller à ce que la mise en oeuvre de ces décisions donne les résultats escomptés. Ce que nous pouvons représenter par la séquence suivante :



Les résultats ont toujours la fâcheuse tendance à diverger par rapport aux objectifs, tout simplement parce que l'entreprise doit affronter un environnement, c'est à dire un ensemble d'autres agents économiques qui eux aussi poursuivent leurs propres objectifs (les entreprises concurrentes par exemple). Il est nécessaire donc, si on veut garder la maîtrise de la situation, de mettre en place un système de contrôle permettant de déclencher une alerte quand les écarts importants apparaissent entre les prévisions et réalisations, afin de prendre les décisions correctives qui s'imposent. C'est justement la comptabilité analytique qui permet de fournir dans le cadre de ce système les informations comptables nécessaires au contrôle de gestion.

### III.3 - Comptabilité analytique et processus décisionnel

La comptabilité analytique fournit des informations sur lesquelles peuvent s'appuyer les études et les raisonnements permettant des décisions engageant l'avenir de l'entreprise.

A chaque fois qu'un projet est envisagé, l'étude du dossier exige de réunir des données comptables concernant la structure des coûts. Par exemple, faut-il continuer la fabrication directe d'un produit, ou bien sous-traiter ? Faut-il acheter et entretenir les matériels de production ou procéder par crédit-bail. Toutes ces études dites d'opportunité passent par une analyse comparative des coûts. Dans cette optique, la comptabilité analytique doit s'organiser pour être en mesure de fournir certains éléments chiffrés nécessaires au gestionnaire. Ces informations vont dans de nombreux cas avoir une importance stratégique. Par exemple, en phase de lancement d'un produit, quand il s'agit de prendre la décision de continuer ou d'arrêter les frais, certaines informations analytiques (montant cumulé des dépenses publicitaires par exemple) seront précieuses. De même, en phase de vieillissement, lorsqu'il s'agit de prendre la décision de retirer le produit du catalogue, la connaissance de l'évolution des résultats analytiques est déterminante.

D'une manière générale, les données analytiques sont indispensables à la mise en place d'une véritable gestion prévisionnelle. C'est en grande partie la connaissance des coûts passés qui permet de prévoir les coûts futurs, en fonction des hypothèses de niveau d'activité retenus, et donc d'établir les budgets qui explicitent les programmes d'action prévus. La gestion budgétaire permet de simuler cette action, d'étudier plusieurs scénarios possibles, et de prendre les décisions en fonction des résultats estimés.

Quand la gestion budgétaire est informatisée, on peut, en faisant varier les hypothèses, obtenir très rapidement un chiffrage des résultats prévisionnels et se rapprocher le plus possible de l'optimum. Par le biais de la simulation budgétaire, les informations analytiques sont utilisées pour mettre au point un véritable modèle du fonctionnement de l'entreprise servant à tester l'impact sur les résultats de telle ou telle décision.

Dans le cadre de cette gestion prévisionnelle, un intérêt tout particulier doit être porté à l'établissement des prix. La comptabilité analytique fournit les données qui confrontées avec d'autres données de nature commerciale, permettent de prendre des décisions en matière d'établissement de devis pour les clients, de calcul du prix de cession interne ou de fixation de prix de vente.

Conclusion du chapitre : au contraire de la comptabilité générale qui a été créée pour répondre aux obligations légales et qui en déterminent le cadre, la comptabilité analytique apparaît comme une comptabilité différente. Elle tire ses informations de la comptabilité générale les soumet à son système d'analyse pour répondre aux besoins des utilisateurs, des utilisateurs qui sont le plus souvent des décideurs. C'est en cela que relève l'intérêt de la comptabilité analytique qui présente une souplesse qui la place au centre du processus de décision.

## **CHAPITRE II – LES DIFFÉRENTES MÉTHODES DE CALCUL DES COÛTS**

Dans ce chapitre, nous allons présenter les différentes méthodes de calcul des coûts, les avantages et inconvénients de chacune des méthodes, suivre leur évolution qui abouti à la méthode basée sur l'activité.

### **SECTION I – LA MÉTHODE DU COÛT COMPLET**

On parle de calcul de *coûts complets* lorsque ces coûts calculés tiennent compte de toutes les charges supportées par l'entreprise, de *coûts partiels* lorsqu'on ne prend en compte dans le calcul qu'une partie de ces charges : soit les éléments *directs*, c'est-à-dire affectables sans ambiguïté aux produits, soit les éléments *variables*, c'est-à-dire variant proportionnellement avec les quantités produites ou vendues.

Le calcul des coûts peut concerner un objet ou un groupe d'objets bien individualisés. C'est ce qui se passe dans le cas de produits fabriqués à l'unité ou en très petit nombre : construction d'un barrage, d'un pont ou d'une usine, par exemple. Dans le cas d'une fabrication en série, il est difficile, et généralement impossible, d'individualiser un lot ou une unité du produit. On préfère alors définir une période de calcul, le coût de production du produit devenant alors le quotient d'une somme de charges recensées durant la période par le nombre d'unités produites (c'est-à-dire sorties du cycle de fabrication) dans le même temps.

En comptabilité générale, la fréquence de calcul des résultats n'est généralement qu'annuelle. Or, l'utilisation d'une comptabilité analytique comme outil de contrôle implique une périodicité qui ne peut guère être supérieure au mois. Il en résulte que pour toutes les charges constatées en comptabilité générale et qui concernent une période supérieure au mois, il est nécessaire de répartir la charge par la méthode dite de *l'abonnement*. Un amortissement annuel sera par exemple réparti par cette procédure en une charge d'abonnement mensuel. Si la charge n'est pas connue à l'avance au moment où l'on établit les comptes analytiques d'une période, il est nécessaire d'introduire dans ces comptes une charge estimée. Il en va de même des charges que la comptabilité générale mettrait trop de temps à fournir. Le comptable introduit alors dans le système d'analyse des éléments approchés, quitte à faire ensuite apparaître la différence lorsqu'il souhaitera, par souci de vérification, confronter les résultats donnés par la comptabilité analytique à ceux de la comptabilité générale.

Lorsqu'elle n'est pas exclusivement centrée sur le contrôle d'écart entre normes et réalisations de centres de responsabilité, une comptabilité analytique en coûts complets est généralement destinée en premier lieu à calculer des coûts de production ou de revient des produits de l'entreprise. Les charges suivent alors un cheminement différent selon qu'on les considère comme directes ou indirectes.

Une charge est dite *directe* par rapport au coût du produit considéré si son *affectation* est possible sans calcul conventionnel, grâce à un moyen de mesure effectivement disponible (compteur, chronomètre, pointage, ...).

Une charge est dite *indirecte* dans le cas contraire. Son traitement comprend alors trois opérations :

- *Ventilation* sur des *centres d'analyses* - on parle aussi souvent de *section* -, correspondant dans la comptabilité analytique traditionnelle à des centres de travail (services, magasins, ateliers,...) tels qu'ils résultent de la division physique de l'entreprise ; on s'efforce qu'ils correspondent également le plus possible à des lieux d'exercice d'une responsabilité de gestion, en vue de permettre le contrôle. Un centre de travail peut être, si besoin est, scindé en plusieurs centres; on parle là aussi *d'affectation* et de *charges semi-directes* en cas d'existence d'un moyen de repérage, de *répartition* entre les centres dans le cas contraire ; on utilise alors dans ce cas des *clés de répartition* conventionnelles (prorata des nombres de m<sup>2</sup> occupés, des effectifs, des puissances installées, etc.);
- Cession de prestations entre centres d'analyse : on parle alors de *sous-répartition* ; il peut être ouvert autant de centres d'analyse que la complexité de l'organisation, ses activités ou ses besoins d'information le nécessitent. A côté des centres de travail, calqués sur la division physique de l'entreprise, on peut trouver des centres qui correspondent à une division de nature plus fonctionnelle que physique. Les transferts de charges entre centres, qui peuvent être en escalier ou croisés, ainsi que l'imputation des charges des centres aux coûts des produits, peuvent se faire :
  - ✓ soit grâce au coût d'unité d'oeuvre de chacun des centres opérationnels c'est à dire, ceux où sont mis en oeuvre les moyens de production et où il existe une unité physique permettant de quantifier l'activité du centre ;
  - ✓ soit, dans les centres de structure qui remplissent des fonctions communes dont l'activité ne peut être mesurée par une unité physique, grâce à des clés de ventilation ou à des taux de frais.

- **Imputation** des coûts des centres d'analyse aux coûts recherchés : les charges sont affectées aux coûts des produits proportionnellement aux nombres d'unités d'oeuvre nécessaires pour chaque produit.

## **SECTION II – LES INCONVÉNIENTS DU CALCUL TRADITIONNEL DES COÛTS COMPLETS**

La méthode des coûts complets et le raffinement éventuel de ses ventilations répond essentiellement à des exigences réglementaires ou contractuelles (le juste prix au sens de "justice"). Si l'entreprise signe un contrat avec des partenaires (sous-traitance, marchés exclusifs, activités communes, mandataires communs,...) sa comptabilité analytique doit être adaptée au contrat afin de permettre d'en suivre les effets. L'entreprise peut être également soumise de la part d'organismes administratifs à la surveillance de ses coûts de revient, notamment dans le cas de marchés publics. Des règles très précises peuvent alors lui être imposées dans son système comptable.

### **II.1 - L'influence des charges de structure**

Les coûts complets n'ont pas les qualités requises pour exercer un contrôle des responsabilités (qualités de "sensibilité" et de "fidélité"). Cela est dû au caractère inévitablement conventionnel de certaines ventilations de charges indirectes et à l'existence de charges qui, ne variant pas proportionnellement avec l'activité du centre concerné par le contrôle, sont qualifiées de charges fixes. Les coûts complets n'ont pas non plus la qualité de "justesse" requise pour orienter les choix industriels ou commerciaux, tels que ceux de sous-traiter, d'arrêter une fabrication, ou de consentir une ristourne par rapport à un barème officiel. Le coût unitaire complet n'est pas un instrument de contrôle sensible. Par ailleurs, ce même coût peut dépendre non seulement du propre niveau d'activité de l'atelier A, mais également de celui des ateliers voisins : c'est l'effet des ventilations de charges indirectes telles que frais d'entretien, de gestion de personnel ou des bâtiments, etc. , qui sont généralement imputées aux coûts de production selon des critères liés aux niveaux d'activité respectifs des ateliers de production (par exemple au prorata des charges directes, supposées variables, de chaque atelier, ou encore des seules charges directes de main d'œuvre.

## II.2 - Coûts complets et décision

Lorsque se pose le problème de cesser, de diminuer, de maintenir ou d'accroître une production, par exemple celui de sous-traiter, ou encore celui d'accepter ou de refuser une ristourne demandée par un client, la tentation est grande de se livrer à la comparaison entre coûts de revient et prix de vente pour savoir si telle ou telle vente ou fabrication est "rentable". Ce raisonnement, souvent effectué, est fallacieux car il ne correspond pas à une évaluation correcte du coût de la décision pour l'observateur considéré. En particulier le coût de revient ne représente pas, du fait de l'existence de charges fixes, non modifiées par la décision, ce qu'on économiserait vraiment en diminuant une production, ni ce qu'on dépenserait vraiment en l'accroissant.

Pour répondre aux critiques faites aux coûts complets, d'autres méthodes ont été mises au point lors des quarante dernières années. Deux de ces méthodes, fondées sur la distinction entre coûts fixes et coûts variables, ont été conçues pour tenter de mieux prendre en compte et contrôler les effets des variations d'activité. Il s'agit d'une analyse en coûts partiels, variables cette fois, appelée couramment de son nom américain "direct costing", et d'une méthode spéciale d'imputation des charges fixes appelée "imputation rationnelle". Par ailleurs, le contexte économique actuel (concurrence et mondialisation) a vu l'émergence d'une nouvelle méthode basée sur l'optimisation des activités, la comptabilité par activités.

## **SECTION III – MÉTHODE BASÉE SUR L'ANALYSE DE LA VARIABILITÉ DES COÛTS OU LE DIRECT COSTING**

Le principal intérêt de la méthode des coûts variables est qu'elle ne répartit pas les charges de structure dans les coûts par produits, ce qui neutralise les problèmes posés par les coûts de structure que nous venons de voir. Cette méthode consiste à :

- sépare les charges d'activité et les charges de structure ;
- ventiler les charges d'activité dans les coûts par produits ;
- reprendre les charges de structure globalement.

Cela permet de calculer par chaque produit, une marge sur coût variable = chiffre d'affaires – charges d'activités. Le total des marges dégagées par les différents produits doit couvrir la masse des charges de structure de la période et dégager un résultat résiduel. Cette approche met en évidence toutes les composantes de la situation de l'entreprise :

- marge dégagée par chacun des produits (activités)
- équilibre activité/structure.

Elle permet de faire des simulations :

- y a-t-il adéquation entre activité et structure ?
- le résultat de l'activité est-il trop faible ? Faut-il ?
  - ✓ Augmenter le chiffre d'affaires ? En élevant les quantités ou le prix de vente unitaire ?
  - ✓ Diminuer les coûts d'activité ?
  - ✓ Agir sur les deux ?
- la marge est à peu près proportionnelle au chiffre d'affaires et peut être exprimée en pourcentage.
- la structure est trop lourde compte tenu des perspectives d'évolution ?

Cette méthode correspond plus à un système de pilotage d'entreprise qu'à une méthode de calcul de coûts car les coûts par produits sont fortement incomplets. Il est néanmoins possible de mettre en évidence et de répartir d'éventuelles charges de structure spécifiques aux produits pour affiner le processus. Cette méthode est plus adaptée à la prise de décision pertinente car elle évite les répartitions aléatoires des charges de structure. La méthode du direct costing permet également de calculer le seuil de rentabilité; c'est à dire le chiffre d'affaires à partir duquel l'entreprise commence à faire des bénéfices.

#### **SECTION IV – L'IMPUTATION RATIONNELLE**

La méthode de l'imputation rationnelle est quant à elle conçue comme un correctif au calcul des coûts réels par la méthode des coûts complets. La structure du système d'analyse y est donc la même que dans cette dernière. Mais on tente de rendre les coûts des unités d'oeuvre des centres et les coûts de production des produits indépendants du degré d'activité. Pour ce faire, on considère pour chaque sous-ensemble de l'entreprise un *niveau normal d'activité* (A unités d'oeuvre) et si l'on appelle a le niveau d'activité réel, on ne retient dans le total des frais du centre considéré que la fraction  $a/A$  des

coûts fixes  $F$  que l'on aurait pris en charge en totalité dans la méthode des coûts complets. La différence de frais fixes non pris en compte constitue ce que l'on appelle *une différence ou un écart d'imputation rationnelle* : on parlera de *boni de sur-absorption* si  $a > A$  et de *mali de sous-absorption* si  $a < A$ .

Le même raisonnement peut être fait au sujet de ces différences d'imputation rationnelle qu'à propos des différences d'incorporation si l'on veut établir la relation entre résultat analytique et résultat de la comptabilité générale. Naturellement, toute la difficulté de la méthode consiste à définir ce que l'on considérera comme "niveau normal d'activité" ; ce niveau sera-t-il en effet déterminé en fonction des capacités des moyens matériels ou des possibilités du personnel effectivement employé? Dans la théorie,  $A$  est le niveau d'activité projeté dans le long terme. Les partisans de l'imputation rationnelle expliquent que la méthode a l'avantage, lorsque l'on a résolu le problème précédent, de faire apparaître explicitement l'existence de régimes d'activité anormaux, les boni et mali et sur- ou sous-absorption jouant le rôle de "clignotants". Dans cette optique, la méthode de l'imputation rationnelle est utilisée en contrôle budgétaire, pour calculer des coûts d'unités d'oeuvre prévisionnels ou standard, servant de base à des comparaisons avec les coûts constatés.

L'imputation rationnelle est également utilisée lorsque l'on a besoin de calculer des prix de revient qui, tout en échappant aux fluctuations dues aux variations saisonnières d'activité, comprennent néanmoins une part "normale" de frais fixes ; c'est le cas notamment lorsque le calcul des prix de revient sert à l'établissement de devis et de factures, c'est-à-dire à la justification des prix de vente vis-à-vis des clients. Dans ce cas, on souhaite qu'en moyenne, sur une longue période, les frais fixes soient "couverts" (ce qui suppose que sur cette période, l'activité moyenne soit égale à l'activité dite "normale") sans que le client ait à subir les effets de variations d'activité à court terme.

## **SECTION V – LA COMPTABILITÉ PAR ACTIVITÉS**

### **V.1 - Fondement de la méthode**

Cette méthode vise à accumuler les coûts par étapes du processus de réalisation du produit ou du service. Ce ne sont plus les produits qui engendrent les coûts mais les activités. La façon de faire les choses engendre des coûts et les produits consomment ces activités.

La comptabilité par activités mérite une attention toute particulière car c'est une véritable nouvelle forme de management qui remet en cause l'organisation de l'entreprise qui passe :

- d'une organisation fondée sur les compétences et les métiers (fonctionnelle) à un réseau de processus mis en place pour réaliser des produits et satisfaire les clients
- de la logique passive de constatation des coûts qui est le résultat de la construction d'un processus. L'apparition de cette méthode est liée aux profondes mutations dans le fonctionnement des entreprises et dans leur environnement :
- l'automatisation et le développement des activités de support ont profondément modifié la structure des charges des entreprises ;
- la mondialisation de la concurrence et la disparition de la stabilité obligent les entreprises à être les plus compétitives possibles et à gérer un changement continu.

D'où la nécessité de construire un outil de gestion adapté au nouveau contexte : une comptabilité de gestion concentrée sur l'optimisation des coûts :

- qui prenne en compte la véritable notion de la valeur ajoutée : c'est l'utilité fonctionnelle du point de vue du client ;
- qui identifie et choisisse à des divers niveaux de service et leurs coûts pour les prestations effectuées dans l'entreprise : activité ;
- et qui travaille sur l'efficacité fonctionnelle.

### **V.2 - Exposé de la méthode**

L'idée de base est une évidence : la performance est obtenue par la façon dont on fait les choses (*activités*) et la maîtrise de la performance correspond à la maîtrise des activités et de leur combinaison entre elle (*processus*).

La construction du nouveau système de mesure des coûts par activité (ABC) s'appuie généralement sur les étapes suivantes :

- identification des activités ;
- évaluation des ressources consommées par chacune d'elles ;
- définition des inducteurs de coûts ;
- affectation du coût des activités aux objets de coûts.

### **V.3 – Identification des activités**

*« Une activité est définie comme un ensemble de tâches homogènes caractéristiques d'un processus de réalisation de la chaîne de valeur et consommateur de ressources »<sup>1</sup>*

L'activité décrit ce que les différents services font ; l'entreprise dans son approche systémique, apparaît comme un ensemble d'activités ayant des liens entre elles au sein de processus identifiés. L'activité traduisant un processus dépasse le cadre strict des découpage fonctionnels et hiérarchiques : c'est en cela qu'elle exprime une vision transversale de l'entreprise. Seule cette perspective permet d'appréhender la création de valeur surtout pour les activités de soutien et d'introduire des processus permanents d'amélioration compatibles avec une démarche de qualité totale.

### **V.4 - Evaluation des ressources consommées par les activités**

Il s'agit de faire disparaître l'arbitraire existant dans l'imputation des ressources mise en place dans la méthode des coûts complets. En effet, si de nombreuses consommations sont indirectes par rapport aux produits, elles sont directes par rapport aux activités. Ainsi les ressources mobilisées par les activités de support ne sont plus allouées aux coûts des produits par des clés de répartition arbitraires. Ce recensement effectué, il s'agit de rechercher les facteurs expliquant le mieux possible les consommations de ressources afin de mettre en évidence les inducteurs de ressources.

### **V.5 - Définition des inducteurs de coûts**

Pour une activité regroupant des coûts homogènes, il est nécessaire de définir une mesure unique d'activités : c'est l'inducteur de coûts. Le choix de la nature de l'inducteur est primordial : il doit mettre en évidence un comportement de coût cohérent qui évolue proportionnellement au nombre d'inducteurs.

On aboutit à privilégier quelques inducteurs qui rendent compte de la complexité du fonctionnement de l'entreprise :

- certains sont classiquement liés aux volumes de production ;
- d'autres renvoient au mode de production, nombre de série, de famille ou de lignes de produits ) : ces inducteurs correspondent par exemple aux activités de réglage et de

lancement ;

- certains sont liés à la variété des produits, comme le nombre de références ;
- d'autres à la complexité des produits, comme le nombre de composants ou de sous ensembles.

Ce travail de définition permet souvent un regroupement d'activités quand les inducteurs sont identiques afin de ne pas démultiplier le nombre d'activités.

## **V.6 - affectation des coûts des activités aux objets de coûts**

Il s'agit très souvent d'obtenir un coût de revient des produits mais la richesse de la méthode permet de calculer les coûts de production d'autres éléments par exemple :

- les lignes de produits ;
- les processus ;
- les clientèles
- les projets et les unités organisationnelles.

Il s'agit de déterminer, pour chaque objet de coût, les activités auxquelles il a recours et la quantité d'inducteurs consommée par ces activités. Le coût obtenu est composé de consommations de charges directes en fonction d'indications extraites de la nomenclature et la gamme opératoire et du coût des activités consommées.

L'approche par activités et processus combine comptabilité analytique, découpage organisationnel et pilotage. Elle est compatible avec la gestion prévisionnelle et l'approche classique en centre de responsabilités.

## **V.7 - les apports de la méthode**

Cette méthode, dont la démarche reste sujette à de nombreuses interrogations et discussions, semble apporter des réponses à un certain nombre de préoccupations actuelles du contrôle de gestion tant dans le management des coûts que dans celui de la performance. La meilleure pertinence du coût de revient obtenu par un respect des liens de causalité entre produits et consommation de ressources représente déjà une avancée importante en termes d'aide à la décision stratégique pour la gestion des portefeuilles de produits.

Ce travail peut se faire sur une multiplicité d'objet de coût comme les types de clientèles, les commandes mais aussi dépasser largement le cadre annuel des budgets pour permettre un calcul sur la durée du cycle de vie des produits, ou encore sur les projets spécifiques qui s'étalent sur plusieurs années. Intégrée à d'autres méthodes comme celle du coût-cible ou du management par projet, la

méthode ABC semble fournir une base fiable pour orienter les politiques de fixation des prix de vente et d'amélioration continue des processus.

Conclusion du chapitre : La comptabilité analytique n'est pas une technique normative. Son objectif principal est de fournir des informations pertinentes au moment opportun. Elle est en perpétuelle évolution en fonction des besoins déterminés par les utilisateurs. De la méthode des coûts complets, en passant par celle basée sur la variation des paramètres ou encore centrée sur les activités, inducteurs de coûts, la comptabilité analytique cherche toujours à jouer son rôle d'outil d'aide à la décision.

Conclusion de la partie : La comptabilité analytique est un outil non obligatoire mais indispensable à la gestion économique de toute structure. Qu'il s'agisse d'entreprise à but lucratif ou non, elle fournit par sa souplesse des informations pertinentes et utiles au décideur. Axée sur l'organisation interne de la structure, elle complète la comptabilité générale pour fournir à tous les utilisateurs de l'information financière tous les éléments de la formation des coûts, des rendements, de la productivité des moyens humains et techniques

## **DEUXIÈME PARTIE : CADRE PRATIQUE**

Cette 2<sup>ème</sup> partie comporte deux chapitres : Nous étudierons dans le premier chapitre la pratique de la comptabilité analytique adaptée à la gestion des projets à l'UNOPS. Le second chapitre sera consacré aux résultats de l'analyse du système et aux contributions que nous apportons à son amélioration en vue de renforcer le rôle de la comptabilité dans le pilotage des projets.

## CHAPITRE I – PRATIQUE DE LA COMPTABILITE A L'UNOPS

Dans ce chapitre, nous allons présenter l'UNOPS, ses activités et son environnement et aborder le processus de gestion des projets tel que pratiqué par la structure.

### SECTION I - PRÉSENTATION DE L'UNOPS

#### I.1 - Création de l'UNOPS

Fondée en 1995 par l'Assemblée Générale des Nations Unies, l'UNOPS est un instrument de coopération qui mobilise les ressources internationales dans le but de trouver des solutions pratiques au développement. Ancien département technique du PNUD, l'UNOPS a acquis un statut d'organe autonome des Nations Unies dont la mission principale est d'apporter une assistance en matière de développement, aux Etats, aux Institutions de l'ONU comme le PNUD, FNUAP, FIDA et aux Institutions Financières Internationales. Siégeant à New York aux Etats Unis, l'UNOPS a établi des bureaux régionaux sur les cinq continents dont celui de Dakar qui couvre l'Afrique de l'Ouest et du Centre et lieu de notre stage. L'UNOPS n'a qu'un objectif, trouver des voies pour traduire les projets de développement en réalité à travers son appui technique aux initiatives.

#### I.2. - Les activités de l'UNOPS

Les activités de l'UNOPS sont subdivisées en trois grands points :

- **La gestion de projets** : La planification et la mise en œuvre du projet suivant le calendrier convenu avec les partenaires. L'UNOPS aide dans la formulation, la mise en œuvre des stratégies, prépare des plans d'action, recrute et mobilise les ressources humaines nécessaires. Il élabore les rapports d'activités pour un suivi et une évaluation des objectifs du projet.

- **Le contrôle et l'administration des prêts** : L'UNOPS apporte son assistance dans les phases de négociation avec les bailleurs, dans l'administration et le suivi des ressources financières en application des conventions entre les différentes parties, des conseils dans la mise en oeuvre des méthodes de gestion des projets. Il tient la comptabilité du projet ou à défaut forme les personnes affectées à l'exécution du projet. Il élabore les rapports financiers pour un suivi des activités.

**- Les activités spécifiques d'appui:**

- ✓ Fourniture de bien et services ;
- ✓ Recrutement des compétences internationales ;
- ✓ La gestion des programmes de formation ;
- ✓ L'élaboration et la mise en œuvre de l'accord de gestion (MSA, Management Services Agreement). Il s'agit d'un instrument juridique qui permet à l'UNOPS d'apporter son assistance à l'exécution des programmes financés par les bailleurs en enlevant les contraintes liées à la gestion des fonds et en préservant les intérêts des parties.

**I.3. - Les partenaires de l'UNOPS**

Seul organe des Nations Unies jouissant d'une autonomie financière, l'UNOPS ne reçoit aucune contribution des Etats membres. Les ressources proviennent des honoraires et commissions perçues sur les services rendus, supervision, gestion de projets. Les principaux clients sont composés des Gouvernements, des Institutions Financières Internationales, des Programmes et Organes des Nations Unies, des Banques de Développement, des bailleurs privés. Les autres partenaires sont composés des bénéficiaires des projets, des consultants, des Organisations Gouvernementales et ONG, des Instituts de Recherche et d'autres organisations internationales.

**I.4. - L'organisation Interne du bureau régional**

Couvrant dix-sept (17) pays de l'Afrique de l'Ouest et du Centre, le bureau de Dakar est dirigé par un chef de bureau. UNOPS Dakar est subdivisé en trois départements ayant à leurs têtes des Chefs de département :

- Département Investment, chargé de la supervision des projets du FIDA en effectuant des visites de contrôle des projets.
- Département Implementation : chargé de la mise en place et mise en œuvre des projets du PNUD.
- Département Support Project management : c'est un département dont le rôle est d'apporter un soutien logistique au bureau. A ce titre, il a pour principales tâches, la comptabilité, la gestion des ressources Humaines et les acquisitions de biens set services.

Les activités des deux premiers départements dits techniques sont coordonnées par des chefs de département assistés des chargés de portefeuille. Le chef du Département Support Project Management est lui assisté par un responsable des achats, Procurement Officer, un responsable de

la comptabilité, Finance Associates, et un Responsable des Ressources Humaines.

## **SECTION II – LE PROCESSUS DE GESTION DES PROJETS À L'UNOPS**

En apportant son expertise aux acteurs dans la gestion des projets, l'UNOPS s'associe à toutes les phases qui s'articulent autour de trois points essentiels :

### **II.1. - Formulation du projet**

La formulation constitue l'étape de projection et de planification du projet pour l'UNOPS. Elle consiste à définir le projet, les orientations et principes généraux, objectifs du projet, les différentes activités, le chronogramme des activités, et le budget.

### **II.2 - Evaluation – financement – approbation**

L'évaluation est «une fonction qui consiste à porter une appréciation, aussi systématique et objective que possible, sur un projet en cours ou achevé, un programme ou un ensemble de lignes d'action, sa conception, sa mise en oeuvre et ses résultats. Il s'agit de déterminer la pertinence des objectifs et leur degré de réalisation, l'efficience, l'efficacité, l'impact et la viabilité par rapport au développement. Une évaluation devrait fournir des informations crédibles et utiles, permettant d'intégrer les enseignements tirés aux mécanismes d'élaboration des décisions tant des pays partenaires que des bailleurs de fonds ».<sup>4</sup> Une évaluation peut avoir lieu au cours de la mise en oeuvre d'un projet « évaluation à mi-parcours », à la fin d'un projet « évaluation finale » ou après son achèvement « évaluation ex post », soit pour réorienter le projet ou pour tirer les leçons pour les projets et la programmation futurs. Une évaluation doit conduire à une décision de continuer, de rectifier ou d'arrêter un projet. Les conclusions et recommandations doivent être prises en compte dans la planification et la mise en oeuvre des projets comparables à l'avenir.

Le rôle d'évaluation est dévolue au PAC<sup>1</sup>. Ce comité peut soit rejeter ou approuver le projet. Dans le dernier cas, l'UNOPS procède à la finalisation des conventions de financement avec le bailleur.

Dans ces conventions, il est défini généralement les objectifs du projet, les ressources humaines allouées au projet, le responsable, les étapes de contrôle et les procédures de contrôle qualité. Les détails sont également portés sur les différentes activités du projet, leur programmation, le personnel alloué à chacune d'elle de même que les budgets spécifiques.

---

<sup>1</sup>Project appraisal Committee

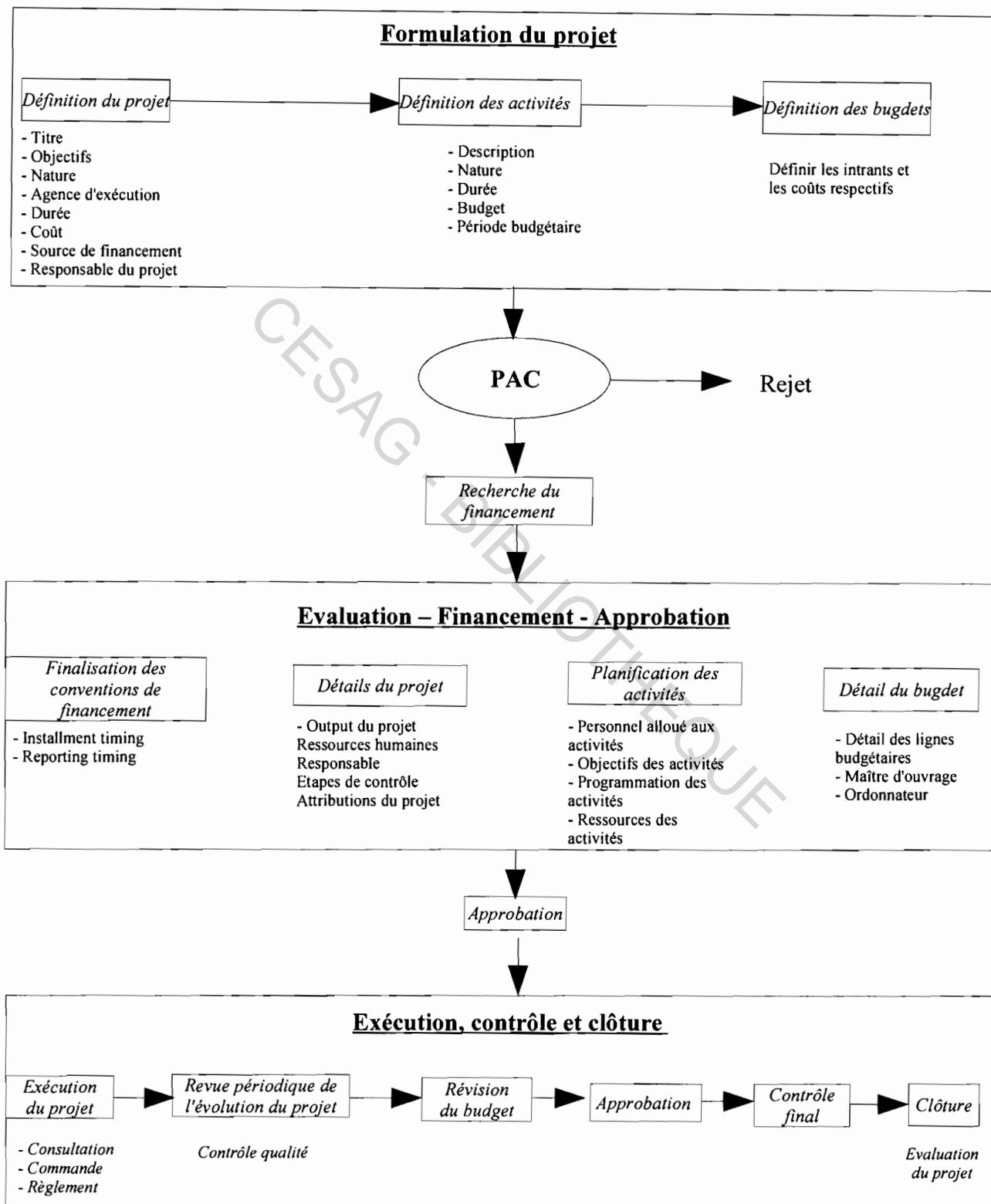
### **II.3 - Exécution, suivi et clôture**

Cette étape correspond au contrôle des activités du projet, à l'examen et à la révision du budget pour atteindre les objectifs assignés. Les opérations sont enregistrées dans le module de Peoplesoft (système d'information intégrée des Nations Unies). L'impression des reportings sert au contrôle.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Le schéma ci-après retrace le processus.

**Figure n°2 : processus de gestion des projets à l'UNOPS**



Source : Peoplesoft Implementation Project – Project Process Overview - UNDP/UNOPS

## SECTION III – L'ORGANISATION COMPTABLE

### III.1. - La procédure d'analyse

La procédure ne suit pas la démarche traditionnelle de la comptabilité générale (journaux- grand-livre-balance-bilan et compte d'exploitation). Suivant les normes comptables des Nations Unies, l'UNOPS n'est pas astreinte aux obligations du SYSCOA. C'est une comptabilité financière dont le résultat est déterminé en terme de variation de trésorerie. Elle est spécifique, plus axée sur une procédure de gestion budgétaire :

- Mise en place du budget ;
- Autorisation et engagement des dépenses ;
- Imputation des dépenses ;
- Etablissement des reportings financiers.

Quoique différent dans les principes, le système comptable de l'UNOPS présente une similitude dans la démarche avec la comptabilité générale :

- Enregistrer : par le journal appelé movement list
- Classer : par le compte et le grand livre
- Résumé et synthétiser : balance et les reportings financiers

L'UNOPS dispose de deux types de budgets, un budget administratif récapitulant l'ensemble des dépenses de fonctionnement et d'investissement du bureau et un budget pour tous les projets. Nous allons nous intéresser au système de suivi des projets, objet de notre étude.

La démarche offerte par le progiciel IMPREST ACCOUNT SYSTEM pour la comptabilité des projets s'articule autour des points suivants :

- La saisie du nouveau projet et le chargement du budget ;
- La saisie des autorisations, engagement des dépenses ;
- La saisie des dépenses – External vouchers ;
- L'impression des états reportings.

**saisie d'un nouveau projet** : Il s'agit de la première étape et consiste à la création d'un projet nouvellement mis en place. Le cadre de saisie est présenté dans *l'annexe 1*.

Suivant, le niveau d'analyse désiré par le gestionnaire, le projet peut-être subdivisé en sous-projets pour lesquels une description et activités sont indiquées.

Les principales informations contenues sont :

**Informations générales** :

- Le code du projet, un code créé et donné par le système ATLAS (système d'information intégré des Nations Unies) ;
- Le titre du projet ;
- La description (nom entier) ;
- Le pays ;
- Le nom du chargé du portefeuille.

**Saisie des activités** : Les activités, différentes tâches composant le projet sont créés en indiquant le numéro et le nom. Généralement, on retrouve des activités de :

- Assistance à la gestion et à la mise en œuvre des projets ;
- Supervision de projets et administration des financements ;
- Services d'acquisitions de bien et service ;
- Formation.

**Saisie des budgets** : Un projet est toujours doté d'un budget prévoyant pour chaque activité les dépenses de fonctionnement ou d'investissement nécessaire ainsi que les montants. A ce stade, outre l'année, on saisit pour chaque ligne budgétaire :

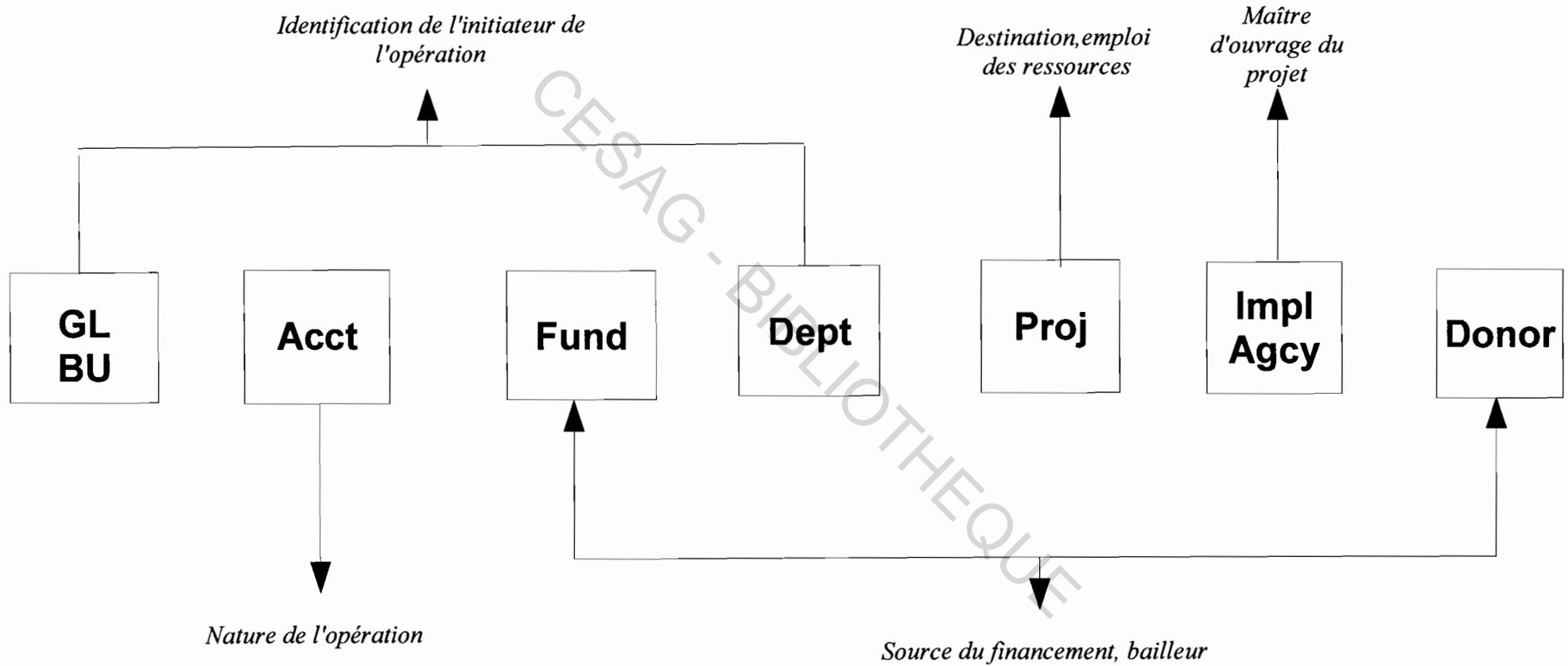
- Le nom du coordonnateur (gestionnaire du portefeuille);
- L'agence de mise en œuvre du projet ;
- Le bureau régional de l'UNOPS chargé de la gestion ;
- Le dépositaire des fonds ;
- L'origine des fonds – bailleur ;
- L'activité ;
- Le compte budgétaire par nature des dépenses ;
- Le montant prévu.

**saisie des autorisations ou engagement des dépenses (annexe 2) :** Il s'agit des autorisations de dépenses délivrées par l'ordonnateur, l'UNOPS, envoyées au dépositaire des fonds pour le décaissement. Une vérification de la disposition est effectuée au préalable. Les informations suivantes sont enregistrées :

- Le code de l'autorisation ;
- Le numéro de la commande ;
- La référence de l'autorisation;
- La date de délivrance (date d'envoi);
- Le libellé;
- Le numéro de télécopie du destinataire ;
- Le nom du chargé du portefeuille;
- L'année ;
- Le nom du projet ;
- le coordonnateur ;
- l'agence de mise en œuvre du projet ;
- le bureau chargé de la gestion ;
- le dépositaire des fonds ;
- l'origine des fonds – bailleur ;
- l'activité;
- le compte budgétaire par nature des dépenses ;
- le montant de la dépense.

**saisie des dépenses ou imputation comptable (confère annexe 3) :** L'enregistrement se fait en saisissant les vouchers « pièces justificatives ». Ce sont souvent, les ordres de paiement émis par le bureau ou envoyés à d'autres organismes pour le décaissement (External Vouchers). Le système n'est pas à partie double. Une seule ligne comprend les informations sur l'origine des ressources et leurs destinations, les emplois. Il s'agit d'une simple imputation budgétaire à travers une clé comptable telle que décrit ci-après :

Figure n°3 : Clé comptable



Source : Chart of account UNDP/UNOPS

**les reportings** : L'avantage du système informatique est que seule la dépense est saisie, toutes les autres opérations de report au grand livre, établissement des reportings se font automatiquement. En conséquence, aux fins de mieux étayer les rapports d'activités et apporter toutes les informations nécessaires au contrôle et à l'évaluation du projet, le système offre un éventail d'états financiers :

**Tableau n°1 : La balance budgétaire**

Projet :					
Line		Description	Budget	Expent	balance
Ligne budgétaire		Libellé	Budget	Dépenses	Solde
Activités	Compte				

**Tableau n°2 : Etat des dépenses par projet**

Période :			
Project	Authorization	Chartstring	Amount
Projet	Numéro autorisation	Imputation comptable et libellé	Montant

- Etat détaillé des dépenses ;
- Etat détaillé des autorisations ;
- Etat des dépenses par activités et par compte ;
- Le journal général ;
- Etat des dépenses par sous-projet ;
- Etats financiers.

Outre ces reportings, l'UNOPS produit annuellement ces états financiers suivant les normes des Nations Unies composés de :

- Etat Financier I - Revenus, dépenses Expenditures et variation des fonds de réserve
- Etat financier II- Actifs, passifs, réserves et ( fonds non utilisés) unexpended ressources
- Etat financier III - (Etat des flux de trésorerie) Statement of Cash flows
- Programme 1 - Dépenses des projets et (frais de gestion administrative) support costs and fees
- Programme 2 - Budget administratif et dépenses

### **III.3 - Le plan comptable**

Deux classes sont utilisées pour la gestion financière des projets et à ce titre, ils constituent les seuls comptes mouvementés au niveau du bureau régional. Il s'agit des comptes de la classe 6 et 7. Les autres comptes de ressources et emplois sont tenus au niveau du siège à New York.

Classe 6 : Dépenses de main d'œuvre

Classe 7 : Dépenses de fonctionnement

**Tableau n°3 : Le plan comptable**

Numéro de compte	Terme original	Traduction française
<b>Classe 01 : Assets</b>		<b>Actif</b>
11 000	Cash and Near cash	Disponibilités et quasi liquidités
12 000	Investments	Placements
13 000	Loans and letter credit	Prêt et cautions
14 000	Accounts receivable	Débiteurs
15 000	Interfund/Intrafund	Comptes de régularisation
16 000	Operating fund	Trésorerie d'exploitation
17 000	Provisions	Provisions
18 000	Capital assets	Immobilisations
19 000	Deferred charges	Charges immobilisées
<b>Classe 02 : Liabilities</b>		<b>Passif</b>
21 000	Account payable	Créditeurs
22 000	Payment assignment	Rémunérations dues
23 000	Other liabilities	Autres passifs
24 000	Deferred credits	Emprunts échelonnés
25 000	Escheatment	
26 000	UN current Account	Compte courant ONU
29 000	Suspense	
<b>Classe 03 : Reserves and Unexpendeds resources</b>		<b>Réserves et ressources indisponibles</b>
31 000	Unexpendeds resources	Reserves indisponibles
32 000	Operating reserve	Reserves opérationnelles
33 000	Funds transferred	
<b>Classe 05 : Revenue</b>		<b>Produits</b>
51 000	Contributions	
52 000	Investment income	Produits financiers
53 000	Interest income	Interets percus
54 000	Programme and Support Services Income	Revenus de services de gestion des projets
55 000	Other income	Autres produits
56 000	Fx currency gains	Gains de change
<b>60 000 : Regular staff costs</b>		<b>Frais du personnel ordinaire</b>
61 000	Salary costs – regular staff	Frais du personnel ordinaire
62 000	Recur payroll costs- regular staff	Charges de personnel récurrentes – personnel ordinaire
63 000	Non-payroll staff cost-regular staff	Frais de personnel temporaire – personnel ordinaire
64 000	Staff management costs – regular staff	Frais de gestion du personnel - personnel extérieur
65 000	Costs related to retired staff	Frais de licenciement et retraite du personnel
66 000	Overtime costs	Frais heures supplémentaires
<b>70 000 : Operating expenses</b>		<b>Charges de fonctionnement</b>
71 000	Other personnel expenses	Dépenses autre personnel
72 000	General operating expenses	Dépenses de fonctionnement général
73 000	Overhead expenses	Frais généraux
74 000	Miscellaneous operating expenses	Frais divers de gestion
75 000	Facilities and Administration	Etat et Services extérieurs
76 000	Foreign exchange	Pertes de change

Source : UNOPS bureau régional de Dakar

### **III.3 - Le système informatique**

Avec le développement des nouvelles technologies de l'information et de la communication, L'UNOPS de part son image de porte flambeau de la vulgarisation de ces outils, n'a ménagé aucun effort pour doter ces services d'un système d'information reliant tous les bureaux au siège. Il s'agit du système dénommé ATLAS nouvellement mis au point pour une gestion intégrée de l'information. Il est utilisé actuellement par cinq organes des Nations Unies ce qui a pour avantage non seulement, un traitement rapide de l'information mais aussi une harmonisation de tout le cadre conceptuel desdites Institutions.

Actuellement le système permet :

- la gestion technique des projets
- les paiements
- les achats de biens et services
- la comptabilité
- la gestion du personnel

Néanmoins, le module « Finance » de ce système n'est pas encore fonctionnel aussi, l'UNOPS a développé sous le logiciel ACCESS un progiciel comptable dénommé IMPREST ACCOUNT SYSTEM servant à l'analyse dynamique et qui a principalement fait l'objet de notre étude.

Conclusion : L'UNOPS organe autonome des nations unies a mis en place un système très élaboré de gestion des projets. Depuis la formulation du projet jusqu'à la clôture, elle offre son assistance aux états, aux autres agences des nations unies. Le processus établi lui permet d'aboutir à des résultats qui renforcent son expertise et sa crédibilité dans la gestion des projets.

## **CHAPITRE II – ANALYSE DU SYSTEME ET PROPOSITIONS**

Ce chapitre constitue la partie importante de notre étude car elle ressort les résultats de notre recherche, les spécificités du système analytique dans la gestion des projets de développement. Les résultats sont issus de l'analyse du système analytique de l'UNOPS que nous avons pris comme référence. Ce cadre que nous estimons très performant présente quelques faiblesses auxquelles nous allons apporter notre contribution d'amélioration.

### **SECTION I - ANALYSE**

#### **I.1 – Spécificités essentielles :**

L'analyse du système comptable mis en place par l'UNOPS pour la gestion des projets nous a permis de relever les forces du système mis en place et qui en demeurent les principales caractéristiques :

- ✓ Séparation de la comptabilité des projets de celle de l'Organisation ;
- ✓ Pratique d'une comptabilité intégrée ;
- ✓ Existence de plusieurs niveaux d'analyse.

- **Séparation de la comptabilité des projets de celle de l'organisation** : afin d'assurer un meilleur suivi des différents projets, l'UNOPS distingue la comptabilité de l'organisation de celle des projets. Pour les projets, un code particulier est créé pour un pilotage distinct. Ainsi, lors de l'imputation des dépenses, les références du projet, notamment le numéro d'identification, y sont indiquées. Cette méthode présente plusieurs avantages :

- ✓ **Suivi de l'exécution des projets** : grâce à l'individualisation des projets, les informations délivrées par le système informatique permettent sans traitement préalable d'obtenir des données relatives à chaque projet. L'UNOPS dispose d'informations pertinentes détaillées pour la mesure des performances individuelles de chaque projet. Les dépenses sont affectées à chaque projet grâce à la clé comptable sans répartition arbitraire et selon le budget qui a été défini ;

- ✓ **Fiabilité et transparence des informations** : l'imputation directe des dépenses aux comptes particuliers de chaque projet évite le calcul de résultats globaux par conséquent l'approximation dans le calcul des coûts des projets. Chaque dépense fait l'objet d'une autorisation préalable avant son engagement. A cette occasion, l'UNOPS s'assure de la disponibilité du crédit et seul le compte approprié est mouvementé.

- **Système comptable intégré ou comptabilité multidimensionnelle** : l'environnement informatisé du système permet de concevoir d'autres principes d'organisation car l'impératif du contrôle par la partie double, cher à la comptabilité générale, n'est plus primordial.

Il s'agit de la particularité essentielle du système analytique de gestion des projets mis en place par l'UNOPS. Cette méthode intègre trois types de comptabilité :

- la comptabilité générale ;
- la comptabilité analytique ;
- l'enregistrement des flux financiers.

L'écriture est enregistrée en partie multiple grâce à une clé comptable multi-critère. En plus de la nature de la dépense, plusieurs dimensions sont introduites dans le schéma d'écriture :

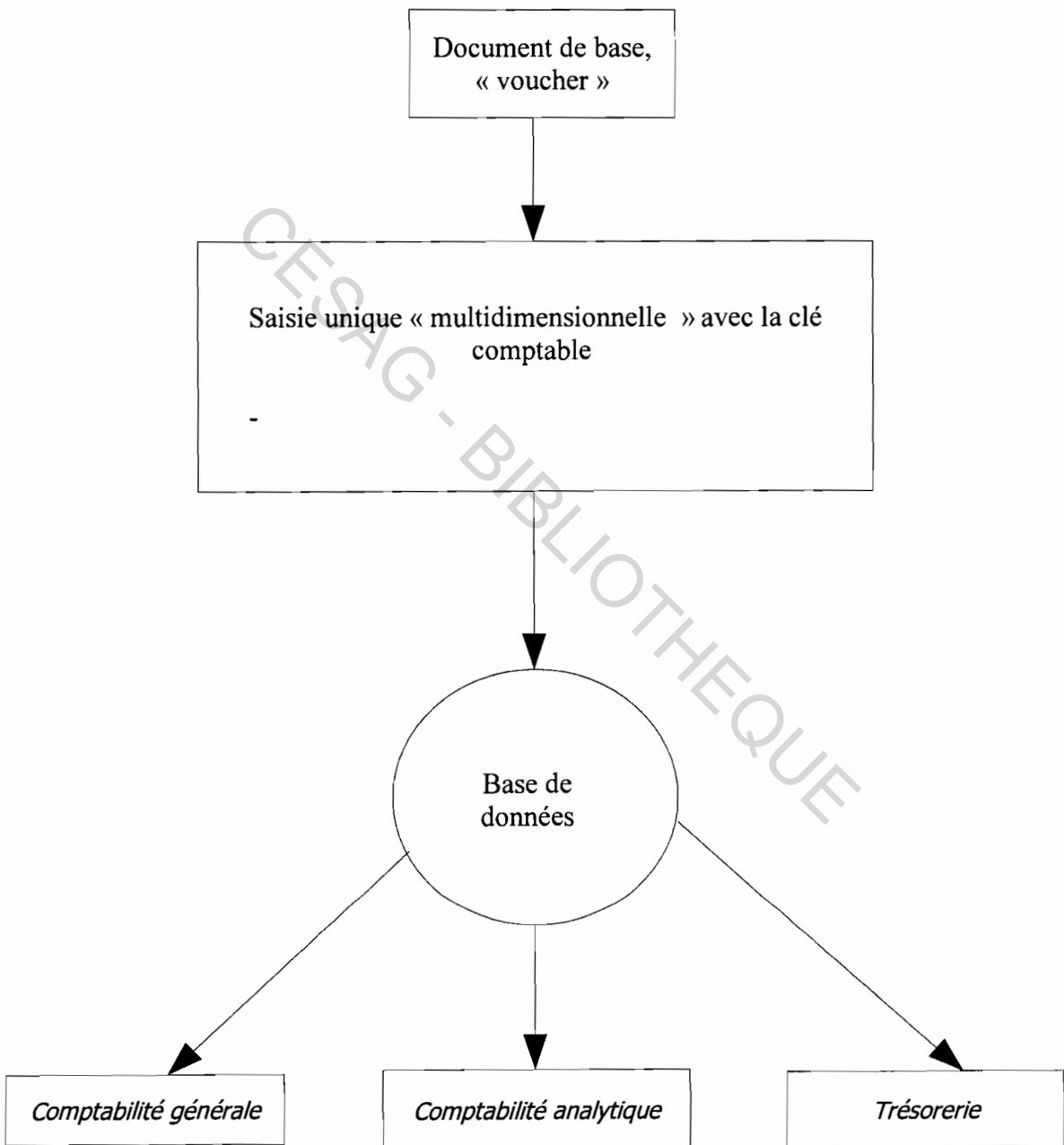
- l'origine des ressources (le bailleur et le fond particulier, le bailleur pouvant financer plusieurs projets),
- la destination des ressources (projet, activités, ...)
- l'initiateur de l'opération (bureau régional de l'UNOPS), des informations capitales pour le respect du principe de transparence et de fidélité des comptes

En outre la méthode permet d'obtenir l'affectation analytique des dépenses sans voir à utiliser l'outil assez lourd des écritures réfléchies de la comptabilité classique.

L'avantage principale de cette méthode est l'unicité de la donnée à la source. En effet, dans un système non intégré, le circuit d'information de la comptabilité générale étant dissocié de celui de la comptabilité analytique, la coexistence de deux réseaux de collecte d'informations séparées nécessite des rapprochements ponctuels des résultats. Avec une comptabilité intégrée, il n'y a plus d'autonomie de calcul des coûts. La saisie d'une donnée unique est traitée simultanément sous ses aspects de comptabilité analytique, de comptabilité générale et de flux financiers.

Ceci peut être schématisé de la manière suivante :

**Figure n°4 : présentation du système comptable intégré**



- **Existence de plusieurs niveaux d'analyse** : le système Visual Imprest a été créé pour permettre au gestionnaire un pilotage des projets grâce à différents niveaux d'analyse pertinente :

- le projet : qui constitue le premier niveau d'analyse. Chaque dépense est affectée à un et un seul projet. L'état des reporting permet d'obtenir l'ensemble des dépenses effectuées pour chaque projet. C'est un instrument important au calcul des écarts, au contrôle, à l'évaluation et à la justification de l'utilisation des ressources financières allouées;
- Le sous-projet : le détail obtenu par le projet ne présente pas une grande pertinence dans la mesure des performances. Pour ce faire, des comptes de sous-projets, qui constituent, une subdivision du projet, sont créés. Pour un projet contrôlé sur l'éducation d'une région, une subdivision pertinente permet d'avoir trois niveaux : , éducation primaire, éducation secondaire et éducation universitaire.
- Ces deux premiers niveaux d'analyse peuvent être subdivisées en une ou plusieurs activités pour le projet et en une ou plusieurs sous-activités pour le sous-projet.

Pour tous ces centres d'analyse, un budget spécifique est défini.

L'éventail de centre d'analyse ne se limite pas aux projets et aux activités, ainsi, Visual Imprest permet d'obtenir une répartition des dépenses selon les bailleurs, l'initiateur, la nature

## I.2 – Faiblesses

Comme tout système, l'analyse a permis de relever quelques anomalies qui affaiblissent le rôle de la comptabilité dans le suivi des projets, il s'agit de :

- ✓ Inobservance des principes comptables généralement admis ;
- ✓ Confusion des dépenses d'investissement aux dépenses de fonctionnement ;
- ✓ Inexistence d'un système de mesure de la performance.

- **Inobservance de certains principes comptables généralement admis** : comme vu dans la partie théorique de cette étude, la comptabilité analytique diffère de la comptabilité générale par la souplesse de son organisation et surtout l'inexistence de règles universellement admises. Malgré les obligations imposées par les normes comptables pour garantir la sincérité des comptes, les contraintes et les besoins d'informations utiles et économiques permet de déroger à certains principes comptables :

- ✓ le principe de la continuité de l'exploitation : ce principe ne trouve aucune application dans la gestion des projets dont la durée définie dans les conventions de financement

est souvent limitée dans le temps. Généralement les projets ont une durée de vie moyenne de 5 ans ;

- ✓ le principe de la séparation des exercices qui trouvent une application différente en comptabilité de gestion. Celle-ci n'est pas obligatoirement soumise au rythme annuel de la comptabilité générale. Les fréquences de contrôle sont le plus souvent courtes, mensuelles. Dans le système Visual Imprest, la gestion des immobilisations n'est pas appliquée, aucun plan d'amortissement des biens ;

Compte tenu de l'unicité des données, quelques principes admis en comptabilité générale trouvent une application évidente dans le système comptable de gestion des projets :

- ✓ le principe du coût historique : les dépenses sont enregistrées en comptabilité générale comme en comptabilité analytique à la même valeur et indiquée sur la pièce justificative;
- ✓ le principe de la prééminence de la réalité sur l'apparence : les dépenses de la comptabilité générale ne diffèrent pas de celles enregistrées en comptabilité analytique.

- **Confusion des dépenses d'investissement et des dépenses de fonctionnement** : l'une des faiblesses majeures du système comptable de l'UNOPS est l'inexistence des budgets d'investissement et par là des dépenses d'investissement. Toutes les dépenses des projets enregistrées selon leur nature sont imputées aux comptes de charge. L'exemple d'un véhicule acquis est enregistré en charge. La vision simpliste de la gestion budgétaire prime sur une vision économique de la réalité. Néanmoins, l'immobilisation est suivie de manière extra-comptable.

- **Inexistence d'un système de mesure de la performance** : la deuxième faiblesse majeure du système est l'inexistence d'un cadre de suivi des projets élargi aux indicateurs non financiers. En effet, l'équilibre d'un projet tient en ces trois points :

- ✓ **Temps**, le projet est très respectueux de l'adage Time is money. Les managers des projets ont très vite compris cette dimension capitale de la gestion en l'intégrant dès la planification. Le temps est un outil très efficace dans l'évaluation des projets et il constitue la première mesure. En effet, le projet est subdivisé en plusieurs étapes ou actions successives et il faudra alors déterminer le chemin critique pour ne pas

accuser de retard dans la mise en œuvre. C'est une obligation contractuelle établie dès la signature des contrats et son importance a permis à plusieurs auteurs de mettre au point plusieurs techniques de gestion du temps dans le management des projets (Méthode de Gantt, PERT...). Le coût ne devient alors qu'une résultante de la gestion du temps ;

- ✓ **Coût**, deuxième axe de management des projets, le coût prend toute sa mesure dans l'estimation des inputs et des outputs des projets. C'est l'objet principal développé dans notre étude ;

Ces deux éléments sont les seuls instruments contrôlables pour atteindre l'objectif du projet.

- ✓ **Objectif** ou livrable, le projet est un système finalisé. L'objectif est la raison d'être du projet. Dans le cadre d'un projet de développement, l'objectif vise avant tout le bien être des populations. Actuellement dans le pilotage des objectifs, la gestion de la qualité demeure très indispensable. A ce titre, des normes de contrôle doivent être établies dès la phase de planification du projet. Les points de contrôle sont identifiés afin de s'assurer d'une maîtrise des objectifs. Des missions techniques d'évaluation doivent être souvent organisées durant la phase de mise en œuvre.

Ces trois éléments doivent se combiner de façon à ce que le projet soit toujours viable et qu'il fournisse les résultats attendus. L'inexistence d'une cadre réglementaire de mesure de ces instruments constitue une faiblesse majeure qui fera l'objet essentiel de notre proposition.

## **SECTION II - PROPOSITION**

Au vue l'analyse faite, qui nous a permis de relever les forces et les faiblesses du système, nous proposons une approche de solution en vue de parfaire le rôle de la comptabilité analytique et son renforcer son apport dans la gestion des projets.

Pour améliorer le pilotage des projets, le système de gestion actuel devra être complété par des tableaux de bord retraçant toutes les données qualitatives et quantitatives sur le projet.

Face à une exigence croissante d'amélioration du contenu des projets et à l'importance accordée à la mesure de leurs résultats et effets tant par les partenaires et les bénéficiaires que par les bailleurs, le suivi se présente aujourd'hui comme un outil d'évolution des projets. Les tableaux de bord constituent actuellement l'un des outils essentiels de pilotage et jouent un rôle d'alerte, car ils permettent aux responsables de disposer d'informations utiles et de déceler rapidement les écarts par rapport aux résultats recherchés. Cela permet au responsable concerné d'engager à temps des actions correctrices afin d'atteindre les objectifs.

### **II.1 - Définition du tableau de bord**

*Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisé en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service<sup>1</sup>*

*Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer.<sup>2</sup>*

### **II.2 - Principes de conception**

Un tel système d'information n'est efficace et donc utile que si sa conception répond à certaines règles précises tant pour son fonctionnement que pour son contenu. La présentation des informations, si elle peut revêtir des formes variées, se doit de respecter certaines contraintes de concision et de pertinence. Dans ce cas, l'ensemble des tableaux de bord de l'entreprise ou de la structure incite au dialogue et à la motivation des responsables. Son rôle dépasse alors la stricte fonction de contrôle qu'il était censé remplir. C'est la définition même du tableau de bord qui impose ces principes de conception :

- ✓ une cohérence avec l'organisation : un des reproches formulés à l'encontre des systèmes d'information comptables traditionnels est la non-localisation des

1 Claude ALAZARD & Sabine SEPARI - Epreuve n°7 Contrôle de gestion

2 Claude ALAZARD & Sabine SEPARI - Epreuve n°7 Contrôle de gestion

- responsabilités et des lignes hiérarchiques ;
- ✓ un contenu synoptique et agrégé ; il s'agit de sélectionner des indicateurs pertinents pour la gestion du responsable concerné ;
- ✓ la rapidité d'élaboration et de transmission : en ce domaine, la rapidité doit l'emporter sur la décision : il est souvent préférable d'avoir des éléments réels estimés plutôt que des données réelles précises mais trop tardives.

### II.3 - Les indicateurs

*Un indicateur est un signe objectivement vérifiable, que l'on peut mesurer ou observer pour comparer les objectifs aux réalisations effectives à divers niveaux<sup>1</sup>. Il doit être :*

- ✓ fiable : mesure et interprétation identiques pour tous les utilisateurs ;
- ✓ spécifique et indépendant des autres ; une seule chose mesurée à la fois ;
- ✓ mesurable et disponible à des coûts et délais acceptables ;
- ✓ pertinent : se rapporte à l'objectif, et le couvre (temps, espace, contenu).

### II.4 - L'apport des tableaux de bord dans le suivi des projets

Dans le cadre de la conduite d'un projet, les tableaux de bord constituent un instrument de :

- ✓ *contrôle* : ils induisent la possibilité d'un pilotage attentif s'ils attachent à vérifier que les données recueillies correspondent aux anticipations ;
- ✓ *gestion avertie* : les informations recueillies et traitées doivent stimuler l'analyse des acteurs impliqués dans l'action. Le suivi permet de prendre des mesures pratiques, d'apporter des corrections à la mise en place d'une action et des réorientations techniques afin d'adapter ou de corriger l'activité entreprise ;
- ✓ *veille permanente et évolutive* : ils favorisent, sur la base de la situation de référence, l'actualisation de l'étude de données sur les acteurs, les niveaux d'intervention, le contexte et l'environnement, permettant ainsi de percevoir les évolutions et d'adapter si besoin les actions ou le projet ;
- ✓ préparation des temps d'évaluation participative, qui interviendront aux stades importants de mise en oeuvre d'un projet ou à la fin de celui-ci, et il servira à en faciliter l'appropriation, *la mesure des effets et l'impact*.

---

1 Guide méthodologie de suivi d'un projet de développement F3E septembre 2002

Une fois conçus, régulièrement renseignés et analysés, ils permettent de mesurer la performance du projet (quels changements ou résultats découlent de l'activité mise en œuvre ?) et doivent pouvoir évoluer en fonction de ce dernier et de son contexte. A chaque période, et analysés dans le temps, ils sont utiles pour communiquer à d'autres interlocuteurs ce que ce projet a permis de réaliser en fonction des objectifs d'origine, en utilisant telle démarche et tels moyens.

## II.5 - Les indicateurs dans le suivi des projets et typologie

Les indicateurs mesurent la performance du projet, ce sont des outils pour un travail de suivi. Ils favorisent la transparence, les échanges et la valorisation de l'action. Selon leur contenu, les indicateurs peuvent être classés en quatre catégories :

- ✓ organisationnels : par exemple, le mode de renouvellement et la qualité des instances associatives, la formalisation puis le respect de règlements intérieurs pour les comités de gestion ;
- ✓ sociaux : par exemple, statut des demandeurs et bénéficiaires de crédit, tranche de population atteinte par des pandémies, taux d'accès de la population aux structures sanitaires ...
- ✓ techniques ;
- ✓ économiques : par exemple, avance de fonds sollicités, taux de décaissement, niveau d'engagement des dépenses...

Suivant leur objectif, ils peuvent être classés en trois catégories :

- ✓ les indicateurs de réalisation concernent les actions. Ils sont souvent mesurés en unités physiques ou monétaires (nombre de kilomètres de route construits, nombre d'entreprises ayant bénéficié d'un soutien financier, nombre de places de formation offertes etc.)
- ✓ les indicateurs de résultats représentent les effets directs et immédiats produits par une intervention. Ils tentent de mesurer l'évolution du comportement (ou des performances) des bénéficiaires directs. Ces indicateurs peuvent, eux aussi, être de nature physique (réduction du temps de trajet, nombre de stagiaires reçus, nombre de cas de malades déclarés) ou financière (investissements privés induits, baisse du coût du transport...)
- ✓ les indicateurs d'impact représentent les conséquences d'une intervention, au-delà des effets immédiats sur ses bénéficiaires directs. Il existe une double notion de l'impact, selon qu'il s'agit d'effets qui se produisent au bout d'un certain temps mais sont

directement liés aux mesures prises (impacts spécifiques), ou d'effets à plus long terme qui affectent une population plus vaste (impacts généraux).

Conclusion du chapitre : A la question fondamentale posée au début de cette étude à savoir « quelles sont les spécificités du système analytique dans le suivi des projets de développement ? », l'analyse du cadre de référence mis en place à l'UNOPS nous a permis d'apporter quelques réponses. Le système analytique doit permettre :

- l'adaptation du système à l'organisation du projet ;
- l'individualisation des projets ;
- la garantie de la traçabilité de toutes les opérations et par conséquent de la sincérité des comptes ;
- l'intégration de plusieurs types de comptabilité, un système multidimensionnel;
- la pertinence des informations fournies, agrégeant plusieurs niveaux d'analyses selon les besoins du suivi et du contrôle ;

Ce cadre de référence pourrait toutefois s'améliorer davantage en y intégrant le système de tableaux des bords afin de permettre un suivi de tous les facteurs, en dehors du coût, liés à la réussite des projets. Il s'agit notamment de pouvoir suivre le temps et le coût par rapport aux objectifs fixés.

Conclusion de la partie : Cette deuxième partie de l'étude nous a permis de ressortir les spécificités essentielles du système analytique dans le suivi de projets de développements. Ces caractéristiques essentielles peuvent guider les praticiens du domaine à élaborer des cadres d'analyse des projets plus pertinents c'est à dire répondant aux besoins de toutes les personnes intéressées par la mise en oeuvre du projet, le bailleur, la structure chargée de la gestion, l'Etat, les ONG, les populations. L'application de ces principes complétés par la mise en oeuvre des recommandations pourra résoudre l'épineux problème d'échec des projets de développement entrepris notamment dans les pays du sud.

## **CONCLUSION**

CESAG  
BIBLIOTHEQUE

Pour assurer un développement équilibré de toute la planète et la survie de la génération future, un nouveau mode développement a été créé, le développement durable. Dans un concert de mondialisation, les ressources financières même si elles demeurent insuffisantes, sont importantes pour soutenir surtout dans les pays du Sud, les activités de développement. Plusieurs acteurs sont mobilisés autour des projets, Etat, ONGs, population et particulièrement les Institutions de Bretton Woods et des organismes des Nations Unies dont le rôle est primordial pour le financement et la conduite des projets. Aux Nations Unies, compte tenu de la complexité des projets, un organisme spécialisé a été créé pour apporter son appui technique aux autres différents acteurs, aux institutions et aux Gouvernements dans la conception, la mise en oeuvre et la gestion des projets, l'UNOPS.

Aussi, vu les problèmes et les insuffisances rencontrées dans la gestion des projets, et vu surtout l'hétérogénéité des systèmes comptables mis en place, nous avons tenté d'apporter notre modeste contribution à la définition d'une comptabilité adaptée au suivi efficace et efficient des projets de développement. Pour pouvoir répondre en permanence aux besoins d'information des différents partenaires et assurer la réussite des projets, il faudrait mettre en place un système d'information comptable qui épouse l'organisation interne et qui renseigne de façon permanente le gestionnaire. L'expérience a montré qu'un certain nombre de contrats se trouvent pénalisés par des réductions de leur subvention alors que le projet est de qualité sur le plan pédagogique mais qu'il souffre simplement d'un défaut de maîtrise des questions financières. En effet, le formalisme dicté à la comptabilité générale limite son rôle dans le suivi des projets. La pratique de la partie double chère à la comptabilité générale et son organisation intangible occulteraient la traçabilité de la majeure partie des flux internes et externes des projets.

Pour ce faire, la comptabilité analytique de gestion s'impose comme la pierre angulaire dans le processus de suivi et de pilotage des projets. Ce, grâce à la souplesse de son organisation, la pertinence et la rapidité de traitement de ses informations. Dans ce contexte, la définition, le rôle et la fonction de la comptabilité analytique se trouvent complètement modifiés.

Autrefois, centrée sur la méthode du coût complet, la comptabilité analytique aujourd'hui s'est profondément transformée et enrichie pour renforcer son rôle d'analyse des coûts et d'aide à la décision. Elle était autrefois dissociée de la comptabilité générale, elles ne font qu'une aujourd'hui pour donner naissance premièrement à la comptabilité de gestion et aujourd'hui à la comptabilité intégrée, une comptabilité multidimensionnelle dont l'apport dans la gestion et le pilotage des projets est salutaire.

Il apparaît à travers notre étude que les spécificités du réseau analytique c'est :

- l'adaptation du système à l'organisation du projet ;
- l'individualisation des projets ;
- la garantie de la traçabilité de toutes les opérations et par conséquent de la sincérité des comptes ;
- l'intégration de plusieurs types de comptabilité, un système multidimensionnel;
- la pertinence des informations fournies, agrégeant plusieurs niveaux d'analyses selon les besoins du suivi et du contrôle ;

Sans prétendre épuiser le sujet dans son étendue et dans sa complexité ni appréhender de façon exhaustive chaque élément du système comptable, nous avons cependant le sentiment d'avoir contribué à la vulgarisation d'un système dans la gestion des projets. Au-delà de cette étude, compte tenu de la dimension prise par la comptabilité aujourd'hui, nous pouvons inviter à repenser à la conception d'une seule et unique comptabilité car entre une comptabilité obligatoire et une comptabilité facultative, on pourrait faire le choix de l'utile.

## BIBLIOGRAPHIE

### I. Ouvrages

1. Didier LECLERE, *L'essentiel de la comptabilité analytique – Analyser les coûts pour bien décider*, édition d'Organisation, Paris, 2004
2. Claude ALAZARD et Sabine SEPARI : *Contrôle de Gestion épreuve n°7 DECF* – édition DUNOD, Paris 2001
3. Jean LOCHARD, **La Comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilités** - éditions d'Organisation , Paris 1998
4. Henri BOUQUIN : **Comptabilité de gestion** – édition Economica, Paris 2003
5. SYSCOA **Plan Comptable Général des Entreprise**, édition FOUCHER, Paris 1996

### II. Codex et mémoires

1. *Cours de comptabilité analytique* à l'Ecole des Mines de Paris 2005
2. Bi Martin KABRE, **Conception d'un cadre comptable pour les projets et programmes de développement financés par la Banque Mondiale au Burkina Faso**, mémoire de fin de formation – DESS AUDIT, Cesag, Dakar, Janvier 2002

### III. Autres sources

1. [www.campus.hec.fr](http://www.campus.hec.fr), **l'intégration de la comptabilité générale, de la comptabilité analytique et des flux de trésorerie** : Hervé Stolowy
2. <http://ofarcy.free.fr/documentation.htm> : Documentation suivi et évaluation : Olivier FARCY Consultant suivi évaluation

Visual Imprest Account System

File Edit View Insert Format Records Tools Window Help

Projects Catalog

**Projects Catalog**

**Projects**

[OLD PROJECT CODE]

Project: [UNOPS/PS/PMU]

PS Project: 00030001

Short Description: [OLD PROJECT CODE]

Description: [Project Title]

Country: AFG

Project Coordinator: [Name of CTA]

Budget Control:  Activities of Project

**Current Budget**

Year: 2004

GI Bill	Im. Agency	Department	Fund	Donor	Activity	Acc
UNOPS	PU0031	02800	K1004	01400	PMU	71200
UNOPS	PU0031	02800	K1004	01400	PMU	71300

General Ledger Business Unit Code

**ANNEXE N°1 : PROJECT CATALOG/CADRE DE SAISIE D'UN NOUVEAU PROJET**

Authorizations

**Authorizations**

Authorization: CH1-2004-0001  
 PO Reference: 000000  
 PMO Reference: CH1-2004-0001  
 Date: 2/2/2004  
 Concept: [Description for Authorization]  
 Fax: [PS number]  
 Authorization: [Name of person who authorized]

Revision:

PO Line	Year	Project	GL BU	Im. Agency	Department	Operating Unit
1	2004	1	UNOPS	PU0031	02800	KH00
*	0	0	0			

+!    X!    [ ]  
 >>    ✓    ✕    [ ]    [ ]

ANNEXE N°2 : AUTHORIZATION CREATING /CADRE DE SAISIE DES DEPENSES

29-juil-05

UNITED NATIONS OFFICE FOR PROJECT SERVICES

00041650 - PS 00041650 ADM BUD

Field Office in: Senegal

Disbursement Voucher No.: D-111-2005-07-0118

00041650 - PS 00041650 ADM BUD

Bank Account 09528-065488-000

Check 59346  
Currency XOF

Vendor	SHELL SENEGAL	Total Amount	747 972.00
Invoice	41007354XI	Exchange rate	543.78800
Date of issuance	29/07/2005	US \$ EQ.	1 375.48

Description ALLOCATION OF OIL TO HUB AND FIDAFRIQUE FOR THE 2ND QUARTER.

Purpose  
Authorization PO-021488 Approved by: DJIBY DIOP  
Project / SubProj. 00038959-PS 00038959 HUB EEC / HUB EEC 038959 -  
Chartstring  
Year GLBU Agency Dept. O. Unit Fund Donor Activity Account E. Account  
2005 UNOPS PU0031 05200 KN045 00280 ACTIVITY2 73400 73410  
Contract  
Category Entry Amount 415 953.00

Purpose  
Authorization PO-021488 Approved by: DJIBY DIOP  
Project / SubProj. 00030990-PS 00030990-FIDAFRIQ / FIDAFRIQUE 00030990 -  
Chartstring  
Year GLBU Agency Dept. O. Unit Fund Donor Activity Account E. Account  
2005 UNOPS PU0031 05200 KN045 00036 ACTIVITY5 73400 73410  
Contract  
Category Entry Amount 44 269.00

Purpose  
Authorization PO-021488 Approved by: DJIBY DIOP  
Project / SubProj. 00038959-PS 00038959 HUB EEC / HUB EEC 038959 -  
Chartstring  
Year GLBU Agency Dept. O. Unit Fund Donor Activity Account E. Account  
2005 UNOPS PU0031 05200 KN045 00280 ACTIVITY2 73400 73410  
Contract  
Category Entry Amount 287 750.00

747 972.00

COMMITTING OFFICER  
Adjaratou Oumy DIOUF  
Finance Assistant

VERIFYING OFFICER  
Joseph NGOM  
PSU MANAGER

RECEIVED BY  
SHELL SENEGAL

ANNEXE N°3 : DISBURSEMENT VOUCHER/PIECE DE DEPENSE