



**CENTRE AFRICAIN D'ETUDES
SUPERIEURES EN GESTION**



INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE

DIPLÔME D'AUDIT INTERNATIONAL ET CONTROLE

D.E.S.S - *Diplôme de 3^e cycle*

12^e Promotion

MEMOIRE DE FIN D'ETUDES

Thème:

*Conception d'un cadre comptable pour les projets
et programmes de développement financés
par la Banque Mondiale au BURKINA FASO*

Bibliothèque du CESAG



108464

Présenté par:

Bi Martin KABRE

Sous la direction de :

Monsieur Mame Moussé NDOYE,

*Professeur de gestion financière à la faculté des
sciences économiques, université de Dakar*

M0152AUDIT02

2



Janvier 2002

DEDICACE

Je dédie le présent mémoire

◆ A ma très chère épouse Ambroisine

◆ A mes chères enfants

-T. Laetitia

-R. Mireille Nathalie

-M. Lydia Nicole

Vous avez été souvent sacrifiées sur l'autel de mes formations répétées. Mais par la grâce du seigneur je vous promets de réparer les préjudices que vous avez subis durant ces périodes d'absence

REMERCIEMENTS

Il nous plait d'exprimer une réelle gratitude à tous ceux qui, d'une manière ou d'une autre ont œuvré à la réalisation de ce mémoire.

Notre gratitude va en tout premier lieu à monsieur Ibrahim NEBIE spécialiste en agriculture à la mission résidente de la Banque Mondiale au Burkina Faso pour avoir facilité le financement de cette formation.

Aux autorités du ministère de l'agriculture et en particulier à :

- Monsieur Boureima COMPAORE
- Monsieur Saga Pascal ILBOUDO
- Monsieur Christophe YAMEOGO

qui se sont succédés à la tête du PNDSAI et nous ont permis par leurs différentes interventions de réaliser ce rêve.

Nous témoignons notre reconnaissance au directeur de Deloitte & Touche Burkina et à tout son personnel pour l'encadrement utile dont nous avons fait l'objet au cours des deux stages.

Aux chefs de projets et leurs comptables et à toutes les personnes ressources qui nous ont permis d'accéder à une abondante documentation, nous leur disons merci.

Une mention spéciale toute fois à l'actif de Monsieur Mame Moussé NDOYE notre directeur de mémoire et à Monsieur Moussa YAZI Sous-directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité (ISC) auxquels nous restons redevables des enseignements tirés et des conseils utiles à tous égards.

A tous les collègues de service, amis et jeunes frères étudiants qui ont accepté débattre du sujet avec nous, lire nos écrits ou qui nous ont permis d'accéder à une documentation utile, nous leur disons merci

III

Au corps professoral et à l'ensemble du personnel du CESAG, nous leur disons merci pour les enseignements et les multiples services dont nous avons bénéficié durant notre séjour.

Nous ne saurions terminer sans exprimer notre reconnaissance à tous nos amis Burkinabé et leurs familles résidant à Dakar pour avoir contribué chacun à sa manière à rendre notre séjour très bref. Une mention spéciale toute fois à l'endroit de Monsieur Idrissa COMPAORE et Thérèse qui ont agrémenté et pris en charge tout notre séjour et surtout pour leur constante disponibilité, que le seigneur les bénisse.

A nos camarades de la 12^{ème} promotion d'audit, merci pour les meilleurs moments passés ensemble et courage pour l'étape finale.

TABLE DES ABREVIATIONS

AFD	: Agence française de développement
BD	: Biodiversité
CESAG	: Centre africain d'études supérieur en gestion
CIECAM	: compagnie internationale d'expertise comptable d'audit et de management
DAT	: Dépôt à terme
DEP	: Direction des études et de la planification
DGCOOP	: Direction générale de la coopération
Dollars EU	: Dollars des Etats Unis
DREEF	: Direction Régional de l'Eau et des Eaux et Forêts
DRF	: Demande de retrait de fonds
DTS	: Droits de tirage spéciaux
FAO	: Food and Agriculture Organization
FASB	: Financial accountinng standards boards
FCFA	: Communauté Financière Africaine
GEPRENAF	: Gestion participative des ressources naturelles et de la faune
GID	: Gestion informatique développement
GT	: Gestion des terroirs
IASC	: International accounting standard committee
IAAP	: Initiative pour l'aménagement de l'administration des prêts
ICCA	: Institut canadien des comptables agrrésés
IDA	: Association internationale pour le développement
IUTS	: Impôt unique pour les traitements et salaires
MCIA	: Manuel de comptabilité générale d'information financière et d'audit
MPV	: Micro-projets villageois

MST	: Maladies sexuellement transmissibles
OCAM	: Organisation commune des Etats Africains, Malgache et Mauricienne
OHADA	: Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires
ONG	: Organisme non gouvernemental
OP	: Organisation paysanne
PNUD	: Programme des Nations Unies pour le Développement
PNGT	: Programme national de gestion des terroirs
PPLS	: Projet de population et de lutte contre le SIDA
RDD	: Relevé de dépenses
RGP	: Rapport gestion de projet
SIDA	: Syndrome immunodéficientaire acquis
SYSCOA	: Système comptable ouest africain
VIH	: Virus de l'immunodéficience humaine
UEMOA	: Union Economique Monétaire Ouest Africain

LISTE DES FIGURES ET TABLEAUX

I LISTE DES FIGURES

LIBELLE	Page
Figure N° 1 Schéma des qualités de l'information comptable	36
Figure N° 2 Modèle d'analyse de la comptabilité des projets	67
Figure N° 3 Evolution de la comptabilité	77

II LISTE DES TABLEAUX

LIBELLE	page
Tableau N° 1 Compte de résultat	51
Tableau N° 2 Bilan	51
Tableau N° 3 Cadre comptable système PNUD	59
Tableau N° 4 Rapport financier système PNUD	60
Tableau N° 5 Cadre comptable GID	63
Tableau N° 6 Dimensions et indicateurs	71
Tableau N° 7 Les éléments essentiels du PNGT	82
Tableau N° 8 Les éléments essentiels du PPLS	83
Tableau N° 9 Les éléments essentiels de la GEPRENAF	85
Tableau N° 10 Les éléments essentiels du PE IV	86
Tableau N° 11 Besoins d'informations et attentes des utilisateurs	90
Tableau N° 12 Le tableau emplois ressources en grande masse	106
Tableau N° 13 Tableau des dépenses par composante	109
Tableau N° 14 Tableau emplois/ressources	112
Tableau N° 15 Relevé des demandes de retrait de fonds	114
Tableau N° 16 Situation du compte spécial	115
Tableau N° 17 Reconstitution du compte spécial	116
Tableau N° 18 Tableau de suivi du crédit par catégorie	117
Tableau N° 19 Cadre comptable des projets ou liste des comptes principaux	121

TABLES DES MATIERES

LIBELLE	Page
Dédicace	I
Remerciements	II
Abréviations	IV
Liste des figures et tableaux	VI
INTRODUCTION GENERALE	1
I-contexte général	2
II-Problematique	4
III-Justification du thème	8
IV-Objectifs poursuivis	9
V-intérêt de l'étude	10
VI-Articulation du mémoire	12
Première partie : LES FONDEMENTS THEORIQUES DE LA COMPTABILITE	14
Introduction	15
Chapitre I : LES NOTIONS FONDAMENTALES DE LA COMPTABILITE	17
Section I : Historiques et définition de la comptabilité	17
1.1- Historique de la comptabilité	17
1.2- Définition de la comptabilité	20
Section II : le contexte de la comptabilité générale	21
2.1- les facteurs influant sur la comptabilité	22
2.1.1- La rareté des ressources	22
2.1.2- Les législations	22

2.1.3- La gestion des entreprises	23
2.1.4- Les utilisateurs de l'information comptable	23
2.1.5- Nature générale de l'activité économique d'un pays	24
2.1.6- Nature de l'activité économique de chaque entreprise	24
2.2- L'influence de la comptabilité sur son environnement	24
Chapitre II : LE CADRE THEORIQUE DE LA COMPTABILITÉ	
GENERALE	27
Section I : Définitions	27
1.1- Définition du mot théorie	27
1.2- Définition du cadre théorique de la comptabilité financière	27
Section II : Le cadre conceptuel de la comptabilité financière	28
2.1- Les éléments de base du cadre conceptuel	30
2.1.1- Les décisions économiques	30
2.1.2- Les utilisateurs et leurs besoins d'informations	31
2.2- Les éléments fondamentaux du cadre conceptuel	33
2.2.1- L'objectif des états financiers	33
2.2.2- Les caractéristiques qualitatives des états financiers	34
2.2.3- Les directives de constatation et de mesures	41
2.2.3.1- Définitions	41
2.2.3.2- Les principes comptables de base	43
2.2.4- L'évaluation des états financiers	47
2.2.5- Les éléments des états financiers	48
2.2.5.1- Définition des éléments de la situation financière	49
2.2.5.2- Définition des éléments de la performance (compte de résultat)	49
2.2.5.3- Comptabilisation des éléments des états financiers	50
2.2.6- Le cadre comptable, le plan et la structure des comptes	52
Section III : Terminologie	54
Section IV : Les initiatives de la Banque Mondiale et d'autres	
Organismes en matières de gestion des projets	55
4.1- Les initiatives de la Banque Mondiale	55

4.1.1- Le manuel de comptabilité générale , d'information financière et d'audit	55
4.1.2- L'initiative pour l'aménagement de l'administration des prêts	57
4.2- l'initiative du Programme des Nations Unies pour le développement	58
4.3- L'initiative de gestion informatique développement	61
Chapitre III : METHODOLOGIE D'APPROCHE	66
Section I : Le modèle d'analyse	66
1.1- Les variables du modèle d'analyse	68
1.1.1- La variable dépendante	68
1.1.2- Les variables indépendantes	68
1.2- Les dimensions et indicateurs	70
1.3- L'organisation de la recherche	72
1.3.1- La formulation des hypothèses	72
1.3.2- Les objectifs de la recherche	72
1.4- Méthodes de collecte et d'analyse des données	73
1.4.1- Procédures d'échantillonnage et de collecte des données	73
1.4.2- Les outils de collecte des données	74
1.4.3- Le traitement des données	76
Conclusion 1^{ère} Partie	76
Deuxième Partie : LA CONCEPTION DU CADRE COMPTABLE DES PROJETS ET PROGRAMMES DE DEVELOPPEMENT	79
Introduction	80
Chapitre I : LE PROCESSUS D'ELABORATION DU CADRE COMPTABLE DES PROJETS	81
Section I :présentation d'un échantillon de quatre projets	81
1.1- Présentation des projets	81

1.1.1- Programme national de gestion des terroirs	82
1.1.2- Projet de population et de lutte contre le SIDA	83
1.1.3- Gestion participative des ressources naturelles et de la faune	85
1.1.4- Projet éducation IV	86
1.2- Evaluation des systèmes comptables	87
Section II : La conception du cadre comptable	89
2.1- Le cadre conceptuel de la comptabilité	89
2.1.1- Les éléments de base du cadre conceptuel	89
2.1.2- Les éléments fondamentaux du cadre conceptuel	91
2.1.2.1- L'objectif des états financiers	91
2.1.2.2- Les caractéristiques qualitatives des états financiers	93
2.1.2.3- Les principes comptables de base	94
2.1.2.4- Les méthodes d'évaluation	99
2.1.2.5- La structure des états financiers	100
2.1.2.6- Le plan des comptes	118
Section III : Terminologie	129
Section IV : Application du cadre comptable	129
4.1- Dispositif de fond	129
4.1.1- Souhait d'un droit comptable	129
4.1.2- Hiérarchie des lois	130
4.1.3- Assurer la qualité des comptes	131
4.2- Dispositif de forme	132
Chapitre II : RECOMMANDATION ET PERSPECTIVE DE MISE EN OEUVRE	135
Section I : Recommandation	135
1.1- Organisation	135
1.2- Gestion des ressources humaines	136
1.3- Gestion des biens durables	136
1.4- Organisation comptable	136
1.5- Gestion des approvisionnements et des marchés	137
1.6- Gestion des comptes spéciaux	138

1.7- Suivi du système rapport de gestion du projet	138
Section II : Perspectives de mise en oeuvre	139
2.1- Prise de connaissance	140
2.1.1- Etude au plan théorique	140
2.1.2- Etude sur la base de cas pratiques	140
2.2- Test d'application	141
Conclusion 2ème partie	142
Conclusion générale	144
Annexes	146
Annexes I- Contenu et fonctionnement des comptes	147
Annexes II- Guide D'entretien	181
Annexes III- Terminologie	183
Bibliographie	187

INTRODUCTION GENERALE

A Contexte général

Dans un monde en constante mutation, marqué par la mondialisation et la libéralisation économique, les pays en développement et surtout les pays africains subissent une marginalisation économique et technologique.

Pour sortir ces pays du sous développement, une dynamique internationale est mise en place afin de promouvoir le développement durable et la lutte contre la pauvreté.

Toutes les dispositions sont ainsi prises au niveau des pays développés et des hautes institutions financières pour leur faciliter l'accès au crédit, dans le but de restaurer la légitimité et la crédibilité de la politique de l'aide.

Ainsi, de nos jours, les pays en voie de développement font de plus en plus recours aux hautes institutions financières en l'occurrence la Banque Mondiale pour financer leur développement. Le BURKINA FASO, classé parmi les pays les plus pauvres du monde, n'échappe pas à cette règle.

En effet, les projets et les programmes de développement couvrent chaque année près de 80% du budget d'investissement de l'Etat burkinabè et sont financés à près de 70% par la coopération bilatérale et les hautes institutions financières et principalement la Banque Mondiale (rapport sur le programme d'investissement public gestion 2000 : avril 2001).

Selon le décret N°98-241/PRES/PM/MEF portant organisation et fonctionnement des projets et programmes de développement, « Est entendue projet ou programme de développement toute action à caractère

d'investissement public 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.

Les projets et programmes de développement sont subdivisés en trois catégories :

Catégorie A – les projets et programmes de développement exécutés à l'entreprise, sous le contrôle de l'administration publique et les projets et programmes de développement visant le renforcement des capacités institutionnelles de l'administration centrale.

Catégorie B – les projets et programmes de développement placés sous la tutelle de l'administration et nécessitant pour leur mise en œuvre la création d'une structure autonome d'exécution.

Catégorie C – les projets et programmes de développement exécutés par une agence d'exécution autre que le gouvernement.»

Les conditions d'exécution de ces projets sont définies dans une convention de financement et un document de projet dont les appellations et les contenus varient selon le bailleur. Dans tous les cas, ces documents définissent le projet, précisent l'affectation de l'enveloppe financière, les dépenses éligibles et la durée du projet. Ceux de la Banque Mondiale sont généralement appelés « Accord de crédit et Rapport d'évaluation. »

Les projets financés par la Banque Mondiale sont généralement de la catégorie B et sont administrés par des structures autonomes de gestion temporaires et par conséquent dissoutes à la clôture du projet.

Les règles d'utilisation des fonds sont plus ou moins contraignantes et varient selon les bailleurs. D'une manière générale, tous les bailleurs exigent des informations fiables sur les fonds décaissés pour l'exécution des projets.

En effet, face aux ressources qui deviennent de plus en plus rares, les parlements des pays développés exigent désormais un feed back précis et clair de l'utilisation des cotisations de leurs contribuables. Les conseils d'administration des hautes institutions financières réclament aux responsables de celles-ci que les fonds mis à leur disposition soient utilisés judicieusement par les pays emprunteurs. Ils exigent par conséquent des informations fiables qui épousent les conditions des différentes conventions signées par les bénéficiaires.

Cette pression oblige désormais les bailleurs de fonds et les pays emprunteurs à chercher ensemble les instruments de mesure et de gestion crédibles pour la mise en œuvre des différents projets de développement.

B Problématique

Au Burkina Faso, en dépit de la volonté affichée par le gouvernement de produire des informations fiables sur l'exécution des projets, les équipes de gestion ont des difficultés à mettre en place des outils cohérents de gestion pour les projets et programmes de développement non générateurs de produits.

En effet, la plupart des systèmes de gestion et surtout les comptabilités mises en place dans les projets sont le fruit d'un tâtonnement et d'inspiration des

comptables recrutés ou des cabinets d'assistance comptable . Les résultats qui, à la limite, sont souvent inacceptables, sont rendus tantôt confus tantôt clairs par les cabinets d'audit comptable qui se succèdent et se contredisent, donnant ainsi l'embarras du choix aux équipes de gestion des projets.

Les équipes de gestion sont ainsi confrontées aux difficultés suivantes:

- Difficultés d'identifier et de fixer les besoins d'informations financières des utilisateurs ;
- Difficultés de formuler des principes comptables adaptés aux besoins comptables des projets ;
- Difficultés d'arrêter une liste des comptes adaptés aux conditions d'exécution et aux termes des conventions de financement des projets ;
- Difficultés de concevoir des états financiers adaptés aux besoins des utilisateurs de l'information financière des projets ;
- Difficultés de déterminer et de définir les méthodes d'évaluation des différentes opérations comptables.

Ces difficultés se traduisent, dans la plupart des projets, par l'inadéquation entre les informations financières produites par les systèmes comptables mis en place et les besoins d'informations des décideurs dans les projets. Nous assistons ainsi à :

- L'application systématique des principes comptables SYSCOA qui ne sont pas tous applicables aux projets;
- La reproduction systématique de la liste des comptes du SYSCOA qui présente des limites par rapport aux besoins comptables des projets ;

- L'établissement systématique des états financiers préconisés par le SYSCOA surtout le bilan et le compte de résultat qui cependant ne répondent pas aux besoins d'information financière des projets.

Ces difficultés s'expliquent par :

- L'absence d'un programme scolaire sur les notions de comptabilité des projets et les modalités pratiques de mise en œuvre ;
- L'absence de références aux normes internationales et nationales prévoyant des dispositions précises et claires relatives à la comptabilité des projets ;
- L'absence, dans les conventions de financement et les manuels de gestion des projets, des dispositions précises et claires relatives à la comptabilité des projets ;
- L'inexistence surtout d'un référentiel comptable qui soit en mesure d'organiser la comptabilité et l'information financière des projets.

Cependant, les bailleurs de fonds continuent de réclamer dans toutes les conventions de financement une gestion transparente, des informations financières fiables et pertinentes surtout adaptées aux termes des conventions de financement et aux besoins d'information des utilisateurs.

Le risque que court l'univers des projets et programmes de développement, c'est l'installation, la formalisation et la légalisation tacite d'une « gestion approximative » des projets que les générations futures auront tendance à reproduire.

Alors, il revient aux partenaires au développement de mettre un terme à cette gestion approximative des projets par l'élaboration d'outils spécifiques de

gestion à la hauteur de la demande des utilisateurs de l'information financière des projets.

Nous estimons que la meilleure façon de quitter les sentiers battus de cette gestion aux contours imprécis, c'est de définir les objectifs de l'information financière et comptable des projets, formuler des principes comptables spécifiques aux projets et élaborer une structure et un format pour l'accumulation et le traitement des données comptables.

Un cadre comptable des projets apparaît comme le meilleur moyen d'instaurer une forme nouvelle de gestion des projets. C'est l'outil de gestion à même de mettre en accord les comptables, les utilisateurs de l'information financière et comptable, les décideurs dans les projets et les auditeurs externes.

Mais face à des projets et programmes de développement de plus en plus nombreux, touchant tous les secteurs de développement et ayant chacun sa spécificité, comment un cadre comptable peut-il assurer la production d'informations financières et comptables fiables et adaptées à la réalité des projets ?

En d'autres termes, comment concevoir un cadre comptable des projets et programmes de développement qui puisse garantir des informations financières et comptables pertinentes et adaptées aux besoins des utilisateurs ?

La réponse à cette question sera étudiée autour du thème ,

« conception d'un cadre comptable pour les projets et programmes de développement non générateurs de produits financés par la Banque Mondiale au Burkina Faso »

Pour ce faire, nous tenterons de répondre au plan théorique successivement aux questions suivantes :

- Qu'est-ce que la comptabilité ?
- Quelle a été son évolution ?
- Quel est le processus de conception d'un cadre comptable ?
- Quels sont les systèmes comptables existants pour la gestion des projets ?

Ces interrogations nous permettront de baliser et de tracer le chemin à suivre pour concevoir un cadre comptable adapté aux projets de développement non générateurs de produits. Ainsi, au plan pratique nous répondrons successivement aux questions suivantes :

- quel cadre conceptuel comptable faut-il concevoir pour les projets et programmes de développement ?
- quelle organisation comptable faut il mettre en œuvre ?

Avant de répondre à toutes ces questions, nous allons donner les raisons de notre choix.

C Justification du thème

Le choix des projets et programmes de développement non générateurs de produits financés par la Banque Mondiale se justifie par l'importance de leur coût dans le budget d'investissement de l'Etat et du fait que les projets

générateurs de produits sont intégrés à des structures pérennes ayant déjà leurs comptabilités répondant aux normes internationales. Le portefeuille des projets et programmes de développement financé par la Banque Mondiale reste le plus important de tous les bailleurs. Enfin, le souci de mettre à la disposition des responsables des projets un outil de gestion indispensable à l'accomplissement de leurs missions.

Notre intention est de concevoir un cadre comptable pour tous les projets de développement non générateurs de produits financés par la Banque Mondiale au Burkina Faso. Mais compte tenu de leur nombre assez élevé, notre étude va se référer à quatre projets de développement de quatre secteurs-clés à savoir l'agriculture, l'environnement et l'eau, l'éducation et la santé .

Il faut déjà noter que nous n'allons pas réinventer la roue. Notre étude va s'inspirer des bonnes pratiques du vécu quotidien, du système comptable ouest africain (SYSCOA) et autres systèmes comptables existants.

D Objectifs poursuivis

L'objectif central est de concevoir un cadre comptable adapté aux projets non générateurs de produits afin de quitter les sentiers battus des comptabilités approximatives. Ceci, en vue de produire des informations en adéquation avec les termes des conventions de financement et les besoins d'information des utilisateurs.

Les objectifs spécifiques se résument aux points suivants :

- Identifier les besoins d'informations de la Banque Mondiale et de l'Etat Burkinabé ;

- Evaluer la comptabilité des projets des quatre secteurs-clés ci-dessus cités ;
- Concevoir un cadre comptable en formulant des principes, en décrivant les mécanismes comptables et en définissant un plan comptable et des états de synthèse ;
- Proposer une organisation comptable censée pouvoir mettre en œuvre le cadre comptable comme il se doit.

Mais quel est l'intérêt de la présente étude ?

E Intérêt de l'étude

La conception de ce cadre comptable revêt les intérêts suivants :

Pour les structures de gestion des projets et programmes de développement

Les structures de gestion sont mises en place pour remplir des missions précises. En effet, elles doivent rendre compte périodiquement à l'Etat et à la Banque Mondiale de l'état d'avancement des projets aussi bien physiquement que financièrement. A cet effet, le cadre comptable pourrait être pour elles un outil de gestion indispensable pour un traitement adéquat des données comptables et produire des informations financières qui épousent les besoins d'information des décideurs. Elles pourraient en outre, avec le cadre comptable, répondre à la plupart des questionnements des auditeurs externes.

Pour les autorités de tutelle

Les autorités de tutelle technique et financière ont besoin de preuves fiables qui améliorent leur image de marque auprès de la Banque Mondiale et facilitant ainsi la préparation et le financement des phases suivantes ou de nouveaux projets et programmes de développement. Seule une comptabilité adaptée à l'exécution des projets et programmes de développement et bâtie autour d'un cadre cohérent serait en mesure de fournir les informations nécessaires.

Pour la Banque Mondiale

La Banque Mondiale qui finance souvent 90% du coût du portefeuille des projets de l'Etat a besoin chaque année des preuves de bonne exécution pour défendre les anciens projets et solliciter des lignes de crédit pour le financement de nouveaux projets et programmes de développement auprès de son conseil d'administration. Elle puise ces preuves dans les rapports d'audit et des missions de supervision. Le but de cette conception est de mettre à la disposition des structures de gestion un outil de management répondant aux besoins d'informations de la Banque Mondiale.

Pour les professionnels de la comptabilité

Les auditeurs externes qui sont habitués à la comptabilité classique sont souvent embarrassés par les systèmes comptables particuliers mis en place dans les projets. Il apparaît ainsi des divergences importantes de points de vue avec les responsables des projets, conduisant souvent à des certifications avec

réserves. Le cadre comptable pourrait permettre aux auditeurs et aux responsables des projets de parler désormais le même langage.

Pour le lecteur

Le lecteur du présent mémoire enrichirait sans nulle doute son capital de connaissance à travers l'évolution de la comptabilité et de ses différents concepts et surtout la démarche à suivre pour créer un cadre comptable. Il apprendra aussi que la comptabilité classique enseignée dans les écoles et orientée vers les activités commerciales n'est pas immuable. Elle peut en outre, s'adapter à d'autres situations économiques.

Pour nous même

Ce mémoire traduit notre modeste contribution à la mise en place des comptabilités professionnelles déjà existantes. Ce document va couronner une assez longue carrière professionnelle qui a trouvé son point le plus culminant au CESAG et qui a été enrichi par les différents enseignements que nous avons reçus.

F Articulation du mémoire

Notre mémoire s'articulera autour de deux parties :

Première partie : Les fondements théoriques de la comptabilité générale

Dans cette partie, nous tenterons de mettre en forme la procédure théorique à suivre pour la conception d'un cadre comptable, en passant par la définition du concept comptabilité et son évolution dans le temps.

Deuxième partie : La conception du cadre comptable des projets et programmes de développement

Ici, nous procéderons à l'évaluation de la comptabilité d'un échantillon de quatre projets avant de concevoir le cadre comptable. Nous proposerons ensuite son application avec des recommandations. Enfin nous ferons une esquisse des perspectives de mise en œuvre.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

Première partie

Les fondements théoriques de la
<u>comptabilité générale</u>

Introduction

La comptabilité se place aujourd'hui, sans conteste au rang des grandes disciplines constitutives d'une véritable « science de l'information » universellement reconnue.

Cependant, force est de reconnaître les balbutiements qui ont marqué ses débuts. A l'origine, c'est une comptabilité à partie simple n'enregistrant que les dépenses et les recettes d'une affaire donnée. Aujourd'hui, c'est une comptabilité à partie double qui doit son évolution au développement fulgurant de l'industrie, du commerce et du crédit.

Malgré cette longue évolution, la comptabilité est enseignée comme une technique et elle est perçue par la communauté des hommes d'affaires comme une simple technique se limitant à la tenue des livres comptables et au respect des méthodes et techniques comptables. Elle est souvent réduite à sa plus simple expression « opérations débits crédits ». Cette vision très étroite de la comptabilité lui enlève sa raison d'exister.

Alors, pour donner une âme à la comptabilité, en d'autres termes un corpus, les professionnels de celle-ci en l'occurrence le Financial Accounting standards boards (FASB) aux Etats-Unis publiait, en primeur mondiale, en novembre 1978, sa première prise de position sur les concepts fondamentaux de la comptabilité financière (statement of financial accounting concepts N°1).

L'objet de cette première partie est surtout de relever les principaux éléments de ces concepts fondamentaux. Pour ce faire, elle comportera trois chapitres :

- le premier chapitre portera sur les notions fondamentales de la comptabilité à savoir son histoire, sa définition, et son contexte d'évolution ;
- le deuxième chapitre sera consacré à l'étude du cadre théorique de la comptabilité générale à savoir les éléments constitutifs d'un cadre théorique ;
- le troisième chapitre portera sur la méthodologie d'approche pour la collecte des informations.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

Chapitre I : Les notions fondamentales de la comptabilité

Section I Historique et définition de la comptabilité

1.1 Historique de la comptabilité

La comptabilité est une invention de plusieurs siècles qui a forgé son histoire au fil du temps.

A l'antiquité, des os entaillés vieux de vingt à trente mille ans sont considérés par certains préhistoriens comme le support d'une comptabilité du gibier abattu en période de chasse. Dans le royaume des Incas, actuel Pérou, les archéologues ont trouvé dans les fouilles un grand nombre de « quipous », ficelles nouées qui représentaient des nombres. Les quipous formaient un système élémentaire de comptabilité qui enregistrait les sorties et les entrées en entrepôt.

Au moyen âge, les lieux les plus propices au développement de la comptabilité furent les grandes organisations de l'époque, les seigneuries et surtout les ordres religieux devenus d'importantes puissances économiques et financières. Ceux-ci possédaient de très grandes propriétés foncières qu'il fallait gérer de façon rigoureuse.

La nature et le volume des activités de ces ordres rendaient nécessaire une comptabilité mais aussi leur organisation interne hiérarchisée selon un mode militaire. En effet, les Frères trésoriers devaient présenter à la première requête de leur supérieur un état exact de leurs recettes et de leurs dépenses. Cette nécessité de rendre compte nous éclaire encore sur les différents rôles que joue encore la comptabilité aujourd'hui. Elle est l'instrument grâce auquel on rend compte, on informe, on communique, on explique, on légitime, on se justifie et on prouve.

De la fin du moyen age au début du 19^{ème} siècle : C'est la période considérée comme la plus intéressante voire la plus importante de l'histoire de la comptabilité parce qu'elle est en même temps celle de la genèse et du développement de la méthode à partie double et celle de l'avènement du capitalisme.

Au 14^{ème} et au 15^{ème} siècle, va donc naître en Italie du nord cette méthode dite de la partie double : (partita doppia) ; sa naissance est consacrée par la publication en 1494 du premier ouvrage imprimé qui traite de la comptabilité « **la summa di arithmetica, geometri, proportioni et proportionalita** » du moine franciscain **Fra Luca Di Borgo** de son vrai nom **Luca Pacioli**. La partie de son ouvrage consacrée à la comptabilité est appelée « **Traité particulier des comptes et des écritures** ». Elle jette les bases de la première organisation comptable connue, en érigeant en système la partie double, et en énonçant les règles fondamentales de ce qui constitue la doctrine comptable. La genèse s'est déroulée sur au moins deux siècles et Luca Pacioli n'en est pas l'inventeur mais le talentueux vulgarisateur.

Du 15^{ème} au 18^{ème} siècle, les traités de comptabilités se sont multipliés consacrant les différentes évolutions qui ont lieu durant cette période.

Cette grande évolution de la comptabilité à la fin du moyen âge s'est opérée grâce aux grandes croisades qui ont permis aux grandes villes de l'Italie du nord (Florence, Gènes et Venise) de connaître une fortune bancaire et commerciale. Il leur a fallu la comptabilité à partie double pour mieux gérer et contrôler leurs affaires.

19^{ème} siècle et première moitié du 20^{ème} siècle : C'est la période de consécration du bilan et du compte de résultat. En effet, ce n'est qu'au cours du 19^{ème} siècle que les grandes entreprises industrielles et commerciales vont prendre l'habitude d'analyser et de mesurer périodiquement leur patrimoine (grâce au bilan) et leur revenu (grâce au compte de résultat). Cette habitude est liée à la multiplication

des sociétés par actions au cours de cette période où les associés se mettent ou sont mis à distance de leur conduite, et que les dirigeants sont tenus par la législation de les informer périodiquement sur leur gestion.

Plusieurs principes actuels de la comptabilité sont nés au 19^{ème} siècle et sont liés à la confection du bilan et du compte de résultat (continuité, spécialisation des exercices, prudence...). La comptabilité analytique est née dans la même période pour répondre à des besoins de gestion surtout de politique et de coût des produits.

L'époque contemporaine : Deux faits marquent très fortement l'évolution contemporaine de la comptabilité des entreprises : d'une part, la normalisation et la réglementation de la comptabilité générale et d'autre part, le développement de la recherche comptable (Colasse : 1991 ; Fourastié & Kovacs :1995).

Les comptabilités des entreprises sont aujourd'hui normalisées, ce qui signifie qu'elles s'appuient sur une terminologie et des règles communes et produisent des documents de synthèse dont les présentations sont identiques d'une entreprise à l'autre.

La normalisation des comptabilités est antérieure à la seconde guerre mondiale. Elle tire sa force de la volonté des Etats d'avoir des informations homogènes sur les entreprises de façon éventuellement à exercer sur elles un contrôle économique et fiscal. (Colasse :1991 ; Fourastié & Kovacs :1995)

Dans toutes les normalisations, le document qui constitue la clé de voûte est le plus souvent le plan comptable général. Ainsi, on peut citer en exemple :

- dès 1900, les compagnies d'assurances américaines tenaient leurs comptabilités selon des règles communes ;

- 1937, l'Allemagne promulgue le «plan Goering » qui unifie les principes et méthodes de comptabilité, ce qui a fortement inspiré le plan français de 1943 ;
- En France, le premier plan est adopté en septembre 1947 puis révisé en 1957 et en 1982. (Fourastié & Kovacs :1995)
- en Afrique, on assiste à l'adoption du Plan Comptable Général de l'Organisation Commune des Etats Africain, Malgache et Mauricien (OCAM) en 1970 puis Le Plan Comptable Général de l'Organisation Pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) en 1995 qui a été le document de référence pour l'élaboration du Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA) qui est en application depuis le 1^{er} janvier 1998.

Le clou des normalisations est matérialisé par l'avènement en 1973 de l'International Accounting Standard Committee (IASC), organisme international de normalisation comptable. Créé par les organisations comptables des Etats-Unis, du Canada, de l'Australie, de l'Allemagne, de la France, du Japon, du Mexique, des Pays-Bas, du Royaume Uni et de la République d'Irlande, l'IASC compte aujourd'hui plus d'une centaine de membres repartis dans plus de 80 pays.

Tout cela montre l'importance que la comptabilité a prise dans le développement des affaires tant à l'intérieur des frontières d'un même pays qu'au plan international. Alors, il importe de saisir son sens.

1.2 Définition de la comptabilité

La discipline comptable est habituellement divisée en plusieurs champs ou domaines, tant pour les besoins de l'enseignement que pour ceux de la pratique professionnelle. On distingue surtout : la comptabilité générale ou financière et la comptabilité analytique ou de management. Mais notre étude qui porte sur les

projets et programmes de développement, s'intéresse uniquement à la comptabilité générale dont voici la définition:

La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant :

- de collecter, d'identifier, de saisir, de classer, de traiter et d'interpréter des informations relatives aux flux réels et financiers mesurables en terme monétaire qui entrent, circulent, restent en suspens ou sortent d'une entité économique bien définie.

Elle fournit, après un traitement approprié de ces informations, des états de synthèse réguliers et sincères qui donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'entreprise concernée. Ces documents de synthèse sont communiqués aux utilisateurs et aux décideurs pour porter des jugements et prendre des décisions éclairées pour la pérennité de l'entreprise.(B. APOTHELOZ & A STETTLER :1998; A. FAYEL & D. PERNOT :1995)

Après le sens de la comptabilité, il est aussi important de connaître dans quel contexte évolue la comptabilité.

Section II Le contexte de la comptabilité générale

La comptabilité n'est pas un phénomène naturel mais une création de l'homme conformément à ses besoins du moment. Ainsi à l'instar des autres activités humaines, la comptabilité est le produit de son environnement constitué ainsi qu'il suit :

- la société ;
- l'économie ;

- la politique ;
- les législateurs.

L'environnement sus-mentionné évolue constamment avec le temps, obligeant les objectifs et les méthodes comptables à suivre le mouvement afin de répondre à des attentes et à des influences qui ont varié.

2.1 Les facteurs influant sur la comptabilité

Plusieurs facteurs influencent continuellement la comptabilité dont les plus importants sont : la rareté des ressources, les législations, la gestion des entreprises, les utilisateurs de l'information comptable, la nature générale de l'activité économique et l'activité économique de chaque entreprise.

2.1.1 La rareté des ressources

La gestion des ressources de moins en moins abondantes face à des besoins de plus en plus croissants, oblige les hommes à les préserver et à les utiliser le plus rationnellement possible et d'encourager ceux qui peuvent en tirer un rendement maximal. Les dispositions comptables mises en œuvre dans les entreprises permettent d'apprécier l'utilisation de ces ressources et d'apporter des actions correctives en cas de mauvaise utilisation. (Menard & al :1991)

2.1.2 les législations

Les différentes législations sur la constitution et la gestion des sociétés et sur le droit comptable reformulent régulièrement le droit de propriété, les autres droits et le droit comptable. Aussi, la comptabilité est-elle tenue d'intégrer ces différentes notions dans les dispositions comptables mises en place et dans la répartition des différents intérêts en cause dans l'entreprise (Menard & al :1991).

2.1.3 La gestion des entreprises

La direction et la comptabilité des entreprises sont de plus en plus confiées à certaines personnes autres que les propriétaires. Ceci est une conséquence d'un système économique de plus en plus complexe et hautement développé et surtout de l'organisation des grandes entreprises qui dissocie la propriété du patrimoine et sa gestion. Le développement de cette forme de gestion appelée fonction de gérance ou comptabilité de gérance a largement accru la nécessité d'établir des normes qui assurent la fiabilité, la pertinence et la comparabilité de l'information comptable présentée aux propriétaires absents. (Menard & al :1991)

2.1.4 Les utilisateurs de l'information comptable

On peut regrouper les utilisateurs de l'information comptable en deux catégories distinctes :

- les utilisateurs qui ont un « intérêt direct » composés des propriétaires actuels ou éventuels, les créanciers, les fournisseurs, la direction, les autorités fiscales, les salariés et les consommateurs ;
- les utilisateurs qui ont un « intérêt indirect » composés des analystes financiers, les bourses des valeurs mobilières, les conseillers juridiques, les organismes de réglementation, les agences d'information financière, les associations de commerce, les syndicats et les professionnels de la comptabilité.

Les utilisateurs qui sont de plus en plus nombreux, sont toujours en quête d'informations utiles conformément à leurs besoins. A cette fin, ils constituent souvent des groupes de pression qui influent sur le choix et l'adoption des méthodes comptables. Les actions les plus visibles sont celles des propriétaires, des autorités fiscales et des professionnels de la comptabilité. (Menard & al :1991)

2.1.5 Nature générale de l'activité économique d'un pays

Tous les pays du monde sont engagés dans des activités économiques fondamentales de production, d'échange, de distribution, de consommation, d'épargne et d'investissement. Mais chaque pays du monde a un tissu économique spécifique caractérisé par des textes d'orientation économique, des codes du commerce et des impôts. D'où l'élaboration de plan comptable adapté aux activités économiques du pays. Ainsi, la tenue de la comptabilité sera toujours liée à l'évolution de l'activité économique du pays. (Menard & al :1991)

2.1.6 Nature de l'activité économique de chaque entreprise

Chaque entreprise s'oriente dans une branche professionnelle qui se caractérise par des moyens de production spécifiques, des objectifs à atteindre et des besoins d'information spécifiques. Il en résulte l'élaboration de plan comptable professionnel afin de fournir une information fidèle à la réalité économique de l'entreprise. C'est dire, que la comptabilité de toute entreprise est toujours le reflet de son activité économique. (Menard & al :1991)

2.2 L'influence de la comptabilité sur son environnement

L'influence de la comptabilité est surtout perçue à travers son influence sur son environnement. En effet, elle le modèle et influe sensiblement sur les décisions d'ordre économique, social, politique, juridique et organisationnel ainsi que sur leur mise en application. La comptabilité est un système qui renvoie, aux organisations et aux individus, l'information qu'ils pourront utiliser pour remodeler leur environnement. En effet, l'information comptable permet de réévaluer les objectifs sociaux, politiques, économiques et de déterminer en même temps les coûts et les avantages des différents moyens de réaliser ces objectifs.

L'information financière publiée aide à la gestion des ressources rares. Elle permet de les canaliser là où elles sont nécessaires afin de produire des rendements proportionnels aux risques prévisibles. La comptabilité est ainsi utile et indispensable à l'évaluation des risques et des rendements futurs associés aux investissements.

Le changement de méthodes ou de conventions comptables affecte les résultats comptables et partant, l'information présentée et les effets économiques qui en découlent.

Ainsi, le choix des méthodes et conventions comptables et surtout l'information financière qui en découle influe sur les utilisateurs et plus précisément sur leur perception de la situation économique et de la performance des entreprises et par voie de conséquence sur leur volonté d'y investir, de les réglementer, d'y travailler, de conclure avec elles des contrats de service à long terme etc. ... (Ménard & al : 1991)

A la lumière de ce qui précède, nous constatons que l'évolution de la comptabilité générale est autant le reflet des pressions et des contraintes de son environnement que de son influence propre sur les décisions et les actions qui ont modifié cet environnement. Comme cette évolution se poursuit, les objectifs de l'information financière seront sans cesse redéfinis afin de produire à chaque fois l'information utile et indispensable aux principaux utilisateurs.

Après les notions fondamentales, nous abordons le chapitre II qui va nous dérouler le contenu du cadre théorique qui comprend essentiellement :

- les objectifs de l'information financière ;
- les besoins d'information des utilisateurs ;
- les caractéristiques qualitatives de l'information financière ;

- les postulats et principes comptables;
- les méthodes d'évaluation ;
- les composantes des états financiers ;
- le cadre comptable.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

Chapitre II Le cadre théorique de la comptabilité générale

Section I Définitions

Avant d'examiner le cadre théorique proprement dit, nous allons définir le mot théorie et le cadre théorique.

1.1 Définition du mot « théorie »

Selon le Petit Robert, une théorie est un « ensemble d'idées, de concepts abstraits, plus ou moins organisés, appliqué à un domaine particulier » ;et selon le Larousse, une théorie « repose sur un ensemble de règles, de lois systématiquement organisées qui servent de base à une science et qui donnent l'explication d'un grand nombre de faits».

1.2 Définition du cadre théorique de la comptabilité financière

Le cadre théorique est un ensemble d'objectifs et de concepts fondamentaux inter-reliés permettant d'élaborer des normes cohérentes et établissant la nature, la fonction, et les limites de la comptabilité générale et des états financiers.(Ménard &al : 1991).

Le cadre théorique ainsi défini, tient compte de la grande diversité caractérisant les utilisations et les utilisateurs de l'information financière. Il précise les objectifs des états financiers. Il détermine les qualités de l'information (les caractéristiques qui favorisent l'atteinte des objectifs). Il définit les rubriques ou les composantes des états financiers. Il énonce un certain nombre de directives en matière de constatation et de mesure (les postulats, les principes et les contraintes) auxquelles il convient d'adhérer. Ainsi, le cadre

théorique constitue les fondements conceptuels sur lesquels repose la comptabilité et permet de répondre à certaines questions fondamentales.

Au vu de cette définition les professionnels de la comptabilité ont cherché à déterminer les éléments du cadre théorique de la comptabilité ou le cadre conceptuel.

Section II Le cadre conceptuel de la comptabilité financière (social framework)

Le cadre conceptuel consiste en un ensemble d'objectifs et de notions fondamentales inter-reliés permettant d'élaborer un ensemble cohérent de normes et établissant la nature, la fonction et les limites de la comptabilité générale et des états financiers.(MENARD & al :1991)

La détermination des objectifs à atteindre constitue la première phase de toute entreprise de cette espèce. Ils sont nécessairement dépendants des besoins des différents utilisateurs de l'information comptable et ne peuvent être raisonnablement fixés qu'en évaluant les moyens à mettre en œuvre pour les atteindre. En d'autres termes, le cadre conceptuel comprend principalement deux parties :

- l'objectifs des états financiers ;
- les moyens à mettre en œuvre pour l'atteindre.

De ce fait, il est indispensable d'identifier les utilisateurs de l'information financière et leurs besoins d'informations qui constituent les éléments de base du cadre conceptuel.

Eu égard à ce qui précède, certains professionnels de la comptabilité ont cherché à délimiter les contours du cadre conceptuel de la comptabilité générale.

Ces tentatives comportent par ci par là des différences mais conservent néanmoins un fonds commun.

Dans la pratique, il est apparu aussi des différences dans l'établissement des états financiers dont les causes sont probablement à rechercher dans la diversité des circonstances sociales, économiques et juridiques. Ces circonstances différentes ont conduit à utiliser une variété de définitions des éléments des états financiers. Elles conduisent en outre, à l'utilisation de critères différents pour la comptabilisation des éléments dans les états financiers et à une préférence pour différentes conventions d'évaluation. Le champ d'application des états financiers et les informations qui y sont fournies sont également affectés.

Au vu de toutes ces différences, le comité des normes comptables internationales (IASB) a pris le relais des professionnels isolés et s'est engagé à réduire ces différences. Il a ainsi cherché à harmoniser les réglementations, les normes comptables et les procédures liées à la préparation et à la présentation des états financiers, afin de fournir une information utile aux prises de décisions économiques. (IASB : 1989)

En effet, l'IASB, dans son document intitulé « cadre pour la préparation et la présentation des états financiers », approuvé par le conseil en avril 1989 et publié en juillet 1989 a arrêté ainsi qu'il suit les éléments du cadre conceptuel de la comptabilité générale : (IASB : 1989)

- les éléments de base du cadre conceptuel qui sont :
 - les décisions économiques ;
 - les utilisateurs de l'information financière et leurs besoins d'information
- les éléments fondamentaux du cadre conceptuel qui comprennent :
 - l'objectif des états financiers ;

- les caractéristiques qualitatives qui déterminent l'utilité de l'information contenue dans les états financiers ;
- la définition, la comptabilisation, et l'évaluation des éléments à partir desquels les états financiers sont construits.
- les concepts de capital et de maintien de capital.

Outre ces éléments arrêtés par l'IASC, le SYSCOA et le plan Français de 1982 inscrivent au titre des éléments fondamentaux du cadre conceptuel, deux autres éléments à savoir :

- les principes comptables de base ;
- le cadre comptable (comptes principaux) et la structure du plan des comptes.

2.1 Les éléments de base du cadre conceptuel

les éléments de base comprennent essentiellement les décisions économiques et de gestion et les utilisateurs de l'information avec leurs besoins.

2.1.1 les décisions économiques

Les états financiers sont préparés afin de donner une information utile aux prises de décisions économiques. Ainsi, l'IASC pense que tous les états financiers qui sont préparés dans ce but satisfont les besoins communs de la plupart des utilisateurs. Il estime en outre que presque tous les utilisateurs prennent des décisions économiques par exemple, pour :

- décider quand acheter, conserver ou vendre des parts de capital ;
- apprécier la gestion ou la reddition des comptes des dirigeants ;
- apprécier la capacité de l'entreprise à payer les membres de son personnel et lui fournir d'autres avantages ;
- apprécier la garantie qu'offre l'entreprise pour les prêts qui lui ont été accordés ;
- déterminer les politiques fiscales ;

- déterminer les bénéfices distribuables et les dividendes ;
- préparer et utiliser les statistiques de produit national ;
- réglementer les activités des entreprises.(IASC :1989)

Au regard des décisions économiques qui sont souvent prises , l'IASC a identifié les utilisateurs de l'information financière et leurs besoins comme suit :

2.1.2 Les utilisateurs et leurs besoins d'information

Les besoins d'information consistent à déterminer l'information financière que les utilisateurs souhaitent avoir pour leur processus décisionnel. L'exercice est difficile à réaliser à cause du nombre toujours croissant des utilisateurs avec des besoins de plus en plus complexes et diversifiés. Cependant, c'est un passage obligé pour toute opération de normalisation. En effet, l'information financière est produite pour répondre aux besoins des usagers sans lesquels la comptabilité et l'information qui en découle s'avèreraient inutiles.

Les utilisateurs des états financiers comprennent les investisseurs actuels et potentiels, les membres du personnel, les prêteurs, les fournisseurs et autres créanciers, les clients, les Etats et leurs organismes publics, et le public. Ils utilisent les états financiers afin de satisfaire certains de leurs besoins différents d'information. Pour ces besoins , on peut citer :

a) Investisseurs : les personnes qui fournissent les capitaux à risque et leurs conseillers sont concernés par le risque inhérent à leurs investissements et par la rentabilité qu'ils produisent. Ils ont besoin d'informations pour les aider à déterminer quand ils doivent acheter, conserver, vendre. Les actionnaires sont également intéressés par des informations qui leur permettent de déterminer la capacité de l'entreprise à payer des dividendes.

b) Membres du personnel : les membres du personnel et leurs représentants sont intéressés par une information sur la stabilité et la rentabilité de l'entreprise qui les emploie. Ils sont également intéressés par des informations qui leur permettent d'estimer la capacité de l'entreprise à leur procurer une rémunération, des avantages en matière de retraite et des opportunités en matière d'emploi.

c) Prêteurs : les prêteurs sont intéressés par une information qui leur permette de déterminer si leurs prêts et les intérêts qui y sont liés seront payés à l'échéance.

d) Fournisseurs et autres créiteurs : les fournisseurs et autres créiteurs sont intéressés par une information qui leur permette de déterminer si les montants qui leur sont dus leur seront payés à l'échéance. Les fournisseurs et autres créiteurs sont vraisemblablement intéressés par l'entreprise pour une période plus courte que les prêteurs, à moins qu'ils ne dépendent de la continuité de l'entreprise lorsque celle-ci est un client majeur.

e) Clients : les clients sont intéressés par une information sur la continuité de l'entreprise, en particulier lorsqu'ils ont des relations à long terme avec elle, ou bien lorsqu'ils en dépendent.

f) Les Etats et leurs organismes publics : les Etats et leurs organismes publics sont intéressés par la répartition des ressources et, en conséquence, par les activités des entreprises. Ils imposent également des obligations d'information afin de réglementer les activités des entreprises, de déterminer les politiques fiscales et la base des statistiques de produit national ou statistiques similaires.

g) Public : les entreprises intéressent le public de diverses façons. Par exemple, elles peuvent contribuer de façon substantielle à l'économie locale, de multiples façons, notamment en employant un effectif important ou en accordant leur clientèle à des fournisseurs locaux. Les états

financiers peuvent aider le public en fournissant des informations sur les tendances et les évolutions récentes de la prospérité de l'entreprise et sur l'étendue de ses activités. (IASC :1989)

Bien que tous les besoins d'information de ces utilisateurs ne puissent pas être comblés par des états financiers, il y a des besoins qui sont communs à tous les utilisateurs. Comme les investisseurs sont les apporteurs de capitaux à risque de l'entreprise, la fourniture d'états financiers qui répondent à leurs besoins répondra également à la plupart des besoins des autres utilisateurs susceptibles d'être satisfaits par des états financiers.(IASC :1989)

La détermination des éléments de base du cadre conceptuel commande que l'on identifie les composantes effectives du cadre conceptuel.

2.2 Les éléments fondamentaux du cadre conceptuel

Les éléments fondamentaux constituent le corps même du cadre conceptuel et comprennent : l'objectif des états financiers, les caractéristiques qualitatives des états financiers, les directives de constatation et de mesure, l'évaluation des états financiers, les éléments des états financiers, le cadre comptable, le plan et la structure des comptes.

2.2.1 l'objectif des états financiers

L'utilité à la prise de décision reste pour le moment l'objectif principal de l'information financière, à savoir répondre à chaque fois aux besoins des utilisateurs. Ainsi, l'information doit toujours être en relation avec l'utilisateur et la décision qu'il doit prendre. De ce fait, nous pouvons dire que la décision est la satisfaction d'un besoin de l'utilisateur, et que l'objectif de l'information financière est d'être utile à la satisfaction des différents besoins des utilisateurs.

Eu égard à ce qui précède, toute tentative de mise en place de principes et de pratiques comptables en l'absence d'objectifs clairement définis, est une œuvre sans repère.

A cet effet, l'**IASC** a retenu un seul objectif qui se présente comme suit :

L'objectif des états financiers est de fournir une information sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière d'une entreprise, qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques.

Les états financiers préparés dans cet objectif satisfont les besoins communs de la plupart des utilisateurs. Cependant, les états financiers ne fournissent pas toute l'information dont les utilisateurs peuvent avoir besoin pour prendre de décisions économiques, puisqu'ils dépeignent principalement les effets financiers des événements passés et ne fournissent pas nécessairement d'information non financière.(IASC :1989)

Le **SYSCOA** adopte le même objectif en le traitant d'objectif d'information multiple qui suppose que les états financiers répondent aux besoins des différentes catégories d'utilisateurs et qu'ils soient pertinents, c'est-à-dire en adéquation avec les décisions que peuvent prendre les différents acteurs.

Il inscrit en sus l'objectif d'information sûre qui implique la fiabilité des états financiers dans leur fond comme dans leur forme.

2.2.2 les caractéristiques qualitatives des états financiers

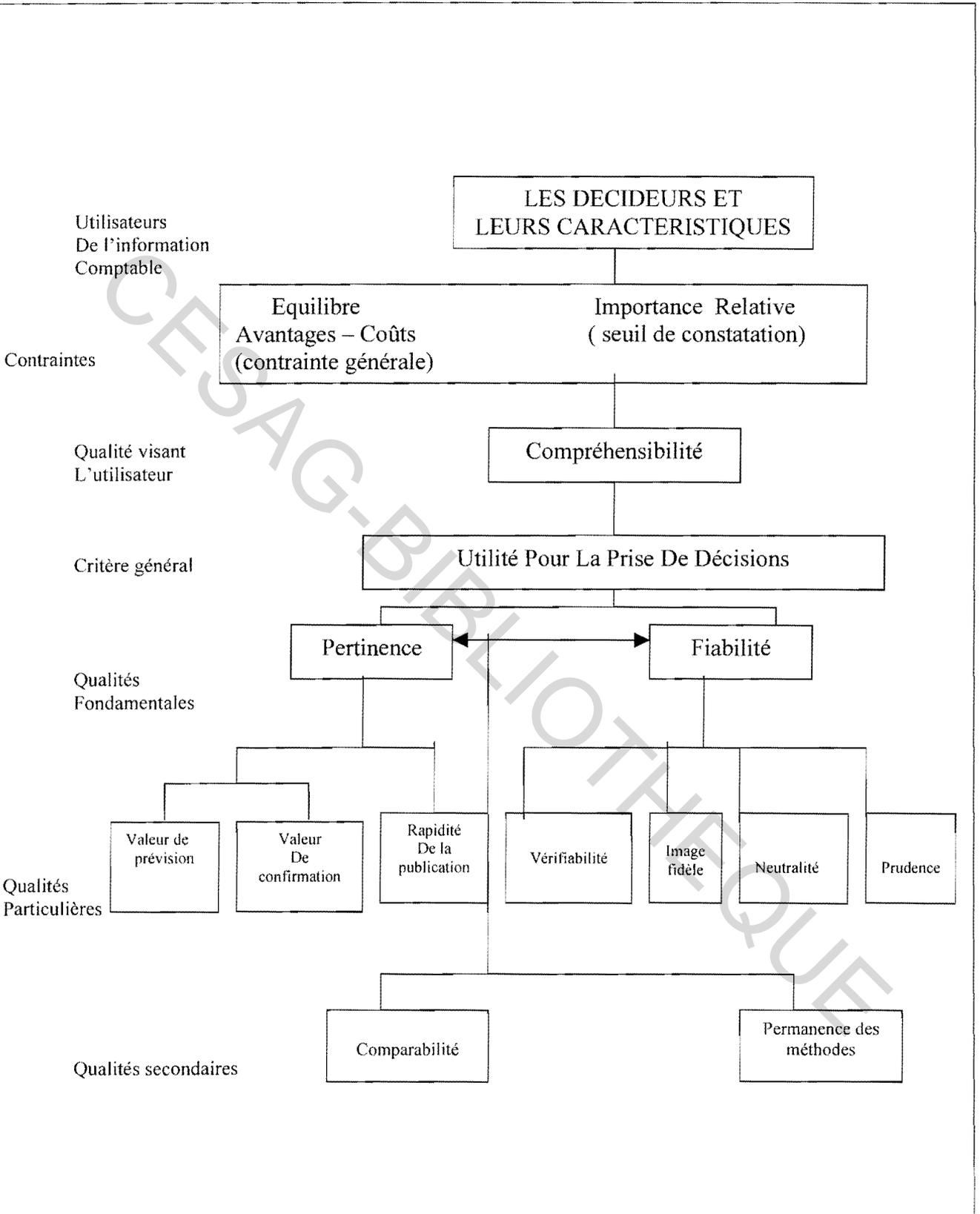
Les caractéristiques qualitatives sont les attributs qui rendent utile pour les utilisateurs l'information fournie dans les états financiers. **L'IASC** retient quatre

principales caractéristiques qualitatives qui sont : l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

Le **SYSCOA** a retenu la pertinence qu'il a qualifiée de pertinence partagée et la fiabilité.

Aux Etats Unis et au Canada, **LAUZON (1985)** a recensé 24 caractéristiques que **MENARD & al :(1991)** ont résumées en 12 qualités dont 1 qualité visant l'utilisateur, 2 qualités fondamentales, 7 qualités particulières et deux qualités secondaires. Ces qualités ont été hiérarchisées en vue de faciliter la compréhension, l'utilisation et surtout le dosage de ces qualités et ce, conformément au schéma suivant. (page suivante)

Figure N°1 Les qualités qui caractérisent l'information comptable



Source : MENARD & al : 1991 :46

Le schéma ci-dessus intègre toutes les caractéristiques retenues aussi bien par l'IASC que par le SYSCOA et nous permet de faire le commentaire suivant :

Les décideurs sont les utilisateurs de l'information financière donc par conséquent les demandeurs. Mais, l'on est souvent limité par le coût de production de cette information et son seuil d'acceptation.

Il faut surtout retenir que la notion d'utilité de prise de décision reste l'objectif à atteindre et constitue le critère général tandis que les autres critères d'évaluation constituent les moyens d'atteindre l'objectif primordial. Ces critères sont : l'intelligibilité ou la compréhensibilité, la pertinence, la fiabilité, la comparabilité, la permanence des méthodes.

a) L'intelligibilité ou la compréhensibilité : une qualité essentielle de l'information fournie dans les états financiers, est d'être compréhensible immédiatement par les utilisateurs. A cette fin, les utilisateurs sont supposés avoir une connaissance raisonnable des affaires, des activités «économiques et de la comptabilité et une volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente » Ménard & al (1991 :46). Cependant, l'information relative à des sujets complexes qui doit être incluse dans les états financiers du fait de sa pertinence par rapport aux besoins de prise de décisions économiques des utilisateurs, ne doit pas être exclue au seul motif qu'elle serait trop difficile à comprendre pour certains utilisateurs. (IASC :1989)

b) La pertinence : pour être utile, l'information doit être pertinente pour les besoins de prises de décisions des utilisateurs. L'information possède la qualité de pertinence lorsqu'elle influence les décisions économiques des utilisateurs en les aidant à évaluer des événements passés, présents ou futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées. Une information pertinente doit avoir

des qualités particulières de prévision, de confirmation des résultats antérieurs et être publiée au moment opportun..(Ménard & al, 1991 :47)

La pertinence constitue pour la plupart des utilisateurs, la qualité principale que doit avoir l'information financière pour être utile dans la prise de décision économique. Cependant, le consensus est loin d'être fait sur le type d'information qu'il faut fournir à l'utilisateur. En effet, la notion d'information pertinente varie en fonction des situations du moment et surtout des utilisateurs, des états financiers, qui sont de plus en plus nombreux avec des besoins variés.

Par conséquent, la pertinence d'une information est nécessairement relative. Elle peut être parfaite pour un utilisateur, médiocre voire nulle pour un autre. (IASB :1989)

Devant cette ambiguïté, le SYSCOA a préféré opter pour un raisonnement de type « recherche du maximin » (le maximum des minima), c'est-à-dire d'une recherche de solutions telles qu'aucune catégorie d'utilisateurs visée ne soit gravement lésée dans son attente d'informations. C'est la « pertinence partagée ».

Cependant, nous relevons que l'objectif de pertinence partagée fait l'objet de controverse au motif que la pertinence ne peut jamais être partagée. L'information publiée sert effectivement à plusieurs groupes d'utilisateurs et à plusieurs fins à la fois. De ce fait, elle tend à la limite à satisfaire les principaux besoins communs des différents utilisateurs mais il ne s'agit pas d'une pertinence partagée.

c) La fiabilité : Pour être utile, l'information doit également être fiable. L'information possède la qualité de fiabilité quand elle est exempte d'erreur et de biais significatifs et les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour présenter une image de ce qu'elle est censée représenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter.

La fiabilité suppose aussi un consensus de jugement de deux ou plusieurs personnes compétentes, agissant ou travaillant indépendamment les unes des autres et étudiant les mêmes données financières, les évaluant de la même façon et aboutissant aux mêmes résultats ou aux mêmes conclusions. Et ce, grâce à son contenu conceptuel (bonne application par l'entreprise de sa définition, sa terminologie...) et à la véracité de son montant qui doit traduire la réalité économique, dans le cadre des conventions et procédures retenues.

La fiabilité de l'information est nécessaire pour tous ceux qui n'ont ni le temps ni les capacités requises pour évaluer le contenu des états financiers. Cette qualité est surtout importante dans le cas de la vérification externe.

Une information est fiable lorsqu'elle présente les qualités particulières suivantes : la vérifiabilité, l'image fidèle, la neutralité, la prééminence de la substance sur la forme, la prudence et l'exhaustivité. (IASB : 1989)

d) La comparabilité : Les utilisateurs doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entreprise dans le temps afin d'identifier les tendances de sa situation financière et de sa performance. Les utilisateurs doivent également être en mesure de comparer les états financiers d'entreprises différentes afin d'évaluer, de façon relative, leurs situations financières, leurs performances et les variations de leurs situations financières. En conséquence, l'évaluation et la présentation de l'effet financier de transactions et d'événements semblables doivent être effectuées de façon cohérente et

permanente pour une même entreprise et de façon cohérente et permanente pour différentes entreprises. (IASC :1989)

e) La permanence des méthodes : La permanence des méthodes suppose que l'entreprise utilise les mêmes méthodes comptables d'un exercice à l'autre, c'est-à-dire qu'elle les utilise de façon permanente . Cette permanence a pour effet de rendre les états financiers d'une entreprise comparable d'un exercice à l'autre.

La permanence des méthodes n'implique pas qu'une entreprise ne puisse jamais passer d'une méthode comptable à une autre. Mais l'entreprise doit démontrer que la nouvelle méthode choisie est préférable à l'ancienne. En l'occurrence , la nature et les effets du changement de méthode doivent faire l'objet d'une présentation exhaustive ainsi que d'une justification dans les états financiers de l'exercice pendant lequel a eu lieu le changement (Menard & al :1991)

L'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) retient les qualités suivantes :

- la compréhensibilité ;
- la pertinence avec des qualités particulières de prédiction et de rapidité de publication ;
- la fiabilité avec des qualités particulières d'image fidèle, de vérifiabilité, de neutralité et de prudence ;
- et enfin la comparabilité. (ICCA :1998)

L'atteinte de l'objectif de l'information financière avec toutes les qualités ci-dessus citées suppose la mise en place dans l'entreprise des dispositions particulières :

-Compromis entre les diverses qualités de l'information: en pratique il est souvent nécessaire de faire un compromis entre les diverses qualités de l'information, notamment entre la pertinence et la fiabilité. A titre d'exemple, il faut souvent consentir un compromis entre la rapidité de la publication des états financiers et la fiabilité de l'information présentée dans ces états. Généralement, on cherche à réaliser un équilibre approprié entre les diverses qualités de manière à pouvoir remplir l'objectif des états financiers. L'importance à accorder à chacune des qualités dans chaque cas d'espèce est une question de jugement professionnel. (ICCA :1998)

-Dispositif de fond : IL faut :

- définir les grandeurs comptables et financières ;
- définir la terminologie ;
- définir les règles de fonctionnement des comptes ;
- déterminer les méthodes d'élaboration et de présentation des états financiers.

-Dispositif de forme : IL faut édicter des règles concernant :

- la saisie et l'enregistrement de l'information de base ;
- l'organisation comptable et le traitement de l'information ;
- l'élaboration et la présentation des états financiers ;
- la valeur probante de l'information comptable (SYSCOA:1996).

2.2.3 Les directives de constatation et de mesure

2.2.3.1 Définitions

La constatation est le fait d'inclure un élément dans les états financiers d'une entité. Pour être constaté, un élément doit satisfaire aux critères suivants:

- il existe une base de mesure appropriée pour l'élément en cause et il est possible de procéder à une estimation raisonnable du montant.

-dans le cas des éléments qui impliquent l'obtention ou l'abandon d'avantages économiques futurs, il est probable que lesdits avantages seront effectivement obtenus ou abandonnés. (ICCA :1998)

La mesure est l'opération qui consiste à déterminer la valeur à laquelle un élément sera comptabilisé dans les états financiers.(Menard & al :1991)

La constatation et la mesure relèvent de l'exercice du jugement professionnel, mais on a recours souvent aux critères de constatation et de mesure pour établir le jugement.

En comptabilité, la constatation et la mesure se rattachent à plusieurs notions dont le sens a évolué avec le temps. Ces notions sont souvent appelées postulats, principes ou conventions.

Au Canada et aux Etats-Unis, il est question de postulats et de principes vus de façon distincte mais interdépendants dans les faits. En France et en Afrique francophone, il est question de principes généralement admis. Les principes sont considérés comme des guides pour l'élaboration des normes comptables et ils s'appuient sur les postulats . Les principes ont dans l'ensemble un caractère de généralité moins grand que les postulats et plus grand que les normes comptables. Le tout ressemble à une pyramide renversée.(Lauzon :1985)

Les principes comptables sont des règles ou des directives qui aident à mesurer classifier et présenter les informations financières. Pour qu'un procédé comptable soit élevé au rang de principe, il faut qu'il satisfasse au mieux aux trois critères suivants :

-Utilité : l'application d'un principe doit conduire à donner des informations réelles et à fournir une aide aux utilisateurs de cette information.

-Objectivité : l'application d'un principe doit empêcher le comptable ou l'utilisateur de tronquer l'information.

-Commodité : l'application d'un principe ne doit entraîner que des modalités simples et peu coûteuses (Bi Bâ IRIE: 1982)

Les normes, méthodes ou pratiques comptables découlent des postulats et principes comptables. Elles correspondent à une mise en application de chacun des postulats et principes comptables. Elles représentent des règles précises sur la façon d'enregistrer, de classer et de présenter l'information financière. Chaque pratique comptable doit trouver sa justification dans un postulat et principe comptable.

Les normes comptables peuvent varier d'une entreprise à l'autre, même si les situations sont semblables, mais les postulats et les principes comptables doivent être identiques pour l'ensemble des entreprises peu importe la nature, la taille, et le statut juridique de chacune d'elles (Lauzon : 1985)

Les principes, les postulats et les conventions sont généralement appelés « principes comptables de base ». Leur nombre varie en fonction des plans comptables nationaux ou sous régionaux. L'IASC retient neuf principes de base.

2.2.3.2 Les principes comptables de base

L'IASC retient neuf principes de base qui sont : continuité de l'exploitation, spécialisation des exercices, nominalisme, prudence, permanence des méthodes, importance relative, non compensation, bonne information, intangibilité du bilan d'ouverture.

Le SYSCOA retient huit principes de base et un principe non officiel qui sont : prudence, transparence, importance significative, intangibilité du bilan, coût historique, continuité de l'exploitation, permanence des méthodes, spécialisation des exercices et prééminence de la réalité sur l'apparence .

Le plan Français de 1982 retient aussi huit principes qui sont : continuité de l'exploitation, spécialisation des exercices, nominalisme, prudence, permanence des méthodes, importance relative, non compensation, bonne information.

La synthèse de ces principes nous donne onze principes (transparence=bonne information) dont le développement se présente comme suit :

a) le principe de prudence : pour une appréciation raisonnable des événements et des opérations à enregistrer, afin d'éviter de transférer sur l'avenir les risques actuels ;

b) la transparence : la mise en œuvre de ce principe permet à l'entreprise de donner une présentation claire et loyale de l'information. Ce principe correspond à l'idée de « sincérité objective ».

c) l'importance significative : en vertu de ce principe tout élément susceptible d'influencer le jugement que les destinataires des états financiers peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise doit leur être communiqué ;

d) l'intangibilité du bilan : le bilan d'ouverture doit correspondre au bilan de clôture. Ne peuvent être imputés sur les capitaux propres d'ouverture les indices de changement de méthodes ainsi que les produits et les charges sur exercice antérieur ;

e) le coût historique : l'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée sur la convention du coût historique qui permet d'enregistrer les biens, à leur date d'entrée dans le patrimoine, à leur

coût d'acquisition exprimé en unités monétaires courants. Par dérogation à cette convention et au concept de maintien du capital financier de l'entreprise, les conditions de réévaluation légale ou libre sont précisées (articles 62 à 65 SYSCOA droit comptable) ;

f) la continuité de l'exploitation : l'entreprise est présumée poursuivre ses activités sur un horizon temporel prévisible. Lorsque la continuité de l'exploitation n'est plus assurée, les méthodes d'évaluation doivent être reconsidérées. Il en est de même en cas de non continuité d'utilisation d'un bien ;

g) la permanence des méthodes : les méthodes d'évaluation et de présentation utilisées pour l'établissement des états financiers ne doivent pas changer d'un exercice à un autre. Cette constance dans l'application des méthodes permet d'assurer la comparabilité de l'information dans le temps et dans l'espace. Ce principe admet, toutefois, des changements motivés par la recherche d'une meilleure image du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise. Les circonstances de telles modifications sont limitativement prévues ;

h) la spécialisation des exercices : il est rattaché à chaque exercice les produits et les charges qui le concernent et uniquement ceux-là ;

i) le nominalisme : actuellement controversé, il consiste à respecter la valeur nominale de la monnaie sans tenir compte des variations de son pouvoir d'achat.

j) La non compensation : il ne peut être effectué de compensation entre deux éléments comptables concernant un même tiers (exemple : créances sur un client et dette du même client, T.V.A déductible et T.V.A. collectée par l'entreprise)

k) la prééminence de la réalité sur l'apparence (principe non officiel mais partiellement appliqué). Il conduit à donner dans les états

financiers, la priorité à la réalité économique sur la forme ou l'apparence juridique. Son application conduit par exemple, à inscrire à l'actif des bilans des utilisateurs la valeur des biens pris en crédit-bail comme s'ils en étaient propriétaires, en dépit de l'apparence juridique (IASC : 1989 ; SYSCOA :1996; Plan Français :1982)

Enfin, d'autres principes non moins importants utilisables en d'autres circonstances peuvent être cités : l'entité économique, développement adéquat, documentation ou justification, paiement effectif, l'encaissement effectif et solidarité des exercices (Apotheloz & Stettler :1998). Les grandes lignes de ces principes se présentent comme suit :

-L'entité économique : l'entreprise est une unité économique autonome, c'est-à-dire indépendant de son ou ses propriétaires.

-Le développement adéquat : le système comptable sera adapté à la complexité de l'organisation de l'entreprise à laquelle il se rapporte.

-la documentation ou la justification : pour chaque opération qui met le système technique de comptabilisation en mouvement, il existe un document qui aura force probante (justificatif) à la place du fait économique dont il indique la mesure.

-Le paiement effectif : une charge est enregistrée au moment du paiement de son prix.

-L'encaissement effectif : un produit est enregistré au moment où son prix est encaissé.

-La solidarité des exercices : en contradiction avec le principe de la spécialisation des exercices, on admettra de comptabiliser en les distinguant clairement certains produits ou certaines charges provenant d'exercices antérieurs. On admettra en outre de porter à l'actif certaines charges dont l'effet utile se fera encore sentir dans les exercices postérieurs.

2.2.4 L'évaluation des éléments des états financiers

Selon l'IASC, « l'évaluation est le processus consistant à déterminer les montants monétaires auxquels les éléments des états financiers vont être comptabilisés et inscrits au bilan et au compte de résultat. Ceci implique le choix de la convention appropriée d'évaluation ». (IASC :1989)

Nombre de conventions d'évaluation sont employées à des degrés divers et selon des combinaisons diverses dans les états financiers. Ces conventions incluent les suivantes :

a) Coût historique : les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé ou pour la juste valeur de la contrepartie donnée pour les acquérir au moment de leur acquisition. Les passifs sont comptabilisés pour le montant des produits reçus en échange de l'obligation, ou dans certaines circonstances (par exemple, les impôts sur le résultat), pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie que l'on s'attend à verser pour éteindre le passif dans le cours normal de l'activité. (IASC :1989)

b) Coût actuel : les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qu'il faudrait payer si le même actif ou un actif équivalent était acquis actuellement. Les passifs sont comptabilisés pour le montant non actualisé de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qui serait nécessaire pour régler l'obligation actuellement. (IASC :1989)

c) Valeur de réalisation (de règlement) : les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie qui pourrait être obtenu actuellement en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire. Les passifs sont comptabilisés pour leur valeur de règlement, c'est-à-dire pour les montants non actualisés de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie que l'on s'attendrait à payer pour éteindre des passifs dans le cours normal de l'activité. (IASC :1989)

d) Valeur actualisée : les actifs sont comptabilisés pour la valeur actualisée des entrées nettes futures de trésorerie que l'élément génère dans le cours normal de l'activité. Les passifs sont comptabilisés à la valeur actualisée des sorties de trésorerie nettes futures que l'on s'attend à devoir consentir pour éteindre les passifs dans le cours normal de l'activité.(IASC :1989)

e) Valeur de remplacement : c'est le montant qui serait nécessaire aujourd'hui pour acquérir un actif équivalent. (ICCA :1998)

La convention d'évaluation la plus communément adoptée par les entreprises pour préparer les états financiers est celle du coût historique et ce, pour son caractère objectif et vérifiable. Celle-ci est habituellement combinée avec d'autres conventions d'évaluation. Par exemple, les stocks sont habituellement comptabilisés au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, les titres négociables sur un marché peuvent être comptabilisés pour la valeur de marché et les passifs au titre des retraites sont comptabilisés à leur valeur actualisée. En outre, certaines entreprises utilisent la convention du coût actuel pour répondre à l'incapacité du modèle du coût historique à traiter des effets des changements de prix sur les actifs monétaires(IASC : 1989).

2.2.5 Les éléments des états financiers

Selon l'IASC, « les états financiers retracent les effets financiers des transactions et autres événements en les groupant en grandes catégories selon leurs caractéristiques économiques. Ces grandes catégories sont appelées les éléments des états financiers. Les éléments liés directement à l'évaluation de la situation financière dans le bilan sont les actifs, les passifs et les capitaux propres. Les éléments directement liés à l'évaluation de la performance dans le compte de résultat sont les produits et les charges. » (IASC :1989)

La présentation de ces éléments, dans le bilan et dans le compte de résultat, implique un processus de subdivision. Par exemple, les actifs et les passifs peuvent être classés selon leur nature ou leur fonction dans l'activité de l'entreprise afin de fournir l'information de la manière la plus utile aux utilisateurs pour qu'ils prennent leurs décisions économiques.

2.2.5.1 Définition des éléments de la situation financière (bilan)

Les éléments directement liés à l'évaluation de la situation financière sont les actifs, les passifs et les capitaux propres. Ils sont définis comme suit :

a) Un actif est une ressource contrôlée par l'entreprise du fait d'événements passés et dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise. (IASC :1989)

b) Un passif est une obligation actuelle de l'entreprise résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entreprise par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques. (IASC :1989)

c) Les capitaux propres sont l'intérêt résiduel dans les actifs de l'entreprise après déduction de tous ses passifs (IASC : 1989).

2.2.5.2 Définition des éléments de la performance (compte de résultat)

Les éléments directement liés à l'évaluation du résultat sont les produits et les charges. Ils sont définis comme suit :

a) Les produits sont les accroissements d'avantages économiques au cours de l'exercice, sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs, ou de diminutions de passifs qui ont pour résultat l'augmentation des capitaux propres autres que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres. (IASC :1989)

c) Les charges sont des diminutions d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme de sorties ou de diminutions d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres (IASC : 1989).

Les produits et les charges peuvent être présentés dans le compte de résultat de diverses façons afin de fournir l'information qui est pertinente pour les prises de décisions économiques. Par exemple, il est de pratique courante de distinguer les éléments de produits et de charges qui ont trait aux activités ordinaires de l'entreprise de ceux qui ne relèvent pas de cette activité ordinaire.

2.2.5.3 La comptabilisation des éléments des états financiers

Un article est pris en compte dans la comptabilité de l'entreprise s'il remplit les conditions suivantes:

- il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié ira à l'entreprise ou en proviendra ; et
- l'article a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.

Ainsi, la comptabilisation est le processus consistant à incorporer dans le bilan ou dans le compte de résultat un article qui satisfait à la définition d'un élément et qui satisfait aux critères de comptabilisation ci-dessus définis.

Au vu de ces différentes définitions et en fonction des besoins d'information, les éléments sont présentés dans le bilan et dans le compte de résultat en grandes masses comme suit : (exemple SYSCOA et système canadien)

Tableau N°1 Compte de résultat

SYSCOA (système normal)	Système Canadien
CHARGES	PRODUITS
-Activité d'exploitation	-Chiffres d'affaires
-Activité financière	-Produits de dividendes
-Hors activités ordinaires	-produits de loyers
-Participation des travailleurs	CHARGES
Impôt sur le résultat	-Coûts des marchandises vendues
PRODUITS	-Frais de ventes
-Activité d'exploitation	-Frais d'administration
-Activité financière	-Intérêts débiteurs
-Hors activités ordinaires	-Impôts sur le bénéfice
Résultat net	-Bénéfice net

Sources :SYSCOA :1996 & Louis MENARD : 1991 : 153

Tableau N°2 LE BILAN

SYSCOA (système normal)	Système Canadien
ACTIF	ACTIF
-Actif immobilisé	-Actif à court terme
-Actif circulant	-Placement à long terme
-Trésorerie-actif	-Immobilisations corporelles
PASSIF	-Actif incorporel
-Capitaux propres et ressources assimilées	-Autres éléments d'actif
-Dettes financières et ressources assimilées	PASSIF
-Trésorerie-passif	-Passif à court terme
	-Passif à long terme
	-Capitaux propres

Sources :SYSCOA :1996 & Louis MENARD : 1991 : 214

Nous avons retenu ces deux principaux états parce qu'ils sont susceptibles de nous inspirer pour la deuxième partie de notre étude.

2.2.6 Le cadre comptable, le plan et la structure des comptes

A défaut de présenter plusieurs cadres comptables nous allons résumer ceux du SYSCOA et du Plan 1982

a) Le cadre comptable SYSCOA : le cadre comptable SYSCOA est constitué par l'ensemble des regroupements des comptes de nature relativement homogène (comptes principaux) par classe. Le SYSCOA retient 9 classes ayant les codes 1 à 9. Les classes 1 à 8 sont réservées à la comptabilité générale et font l'objet d'une codification impérative tandis que la classe 9 est réservée à la « comptabilité des engagements » et à la « comptabilité analytique de gestion » mais non soumise à une codification impérative .

Chaque classe compte environ 10 comptes principaux et chaque compte est identifié par un numéro auquel est rattaché un intitulé, excepté le compte 30 dans la classe 3, le compte 55 dans la classe 5 et les comptes 74 et 76 dans la classe 7 et le compte 80 dans la classe 8 qui ne sont pas identifiés par des intitulés. Ainsi, on compte environ 75 comptes principaux au titre de la comptabilité générale. Exemple des comptes principaux de la classe 1 :

Classe 1 comptes de ressources durables

10 capital, 11 réserves, 12 report à nouveau, 13 résultat net de l'exercice, 14 subvention d'investissement, 15 provisions réglementées et fonds assimilés, 16 emprunts et dettes assimilées, 17 dettes de crédit-bail et contrats assimilés, 18 dettes liées à des participations et comptes de liaison des établissements et sociétés en participation, 19 provisions financières pour risques et charges.

b) Le cadre comptable du plan Français de 1982 : le cadre comptable du plan 1982 est structuré comme celui du SYSCOA, mais il compte 8 classes ayant les codes 1 à 8. Les classes 1 à 7 font l'objet d'une codification impérative tandis que la classe 8 regroupe tous les comptes spéciaux qui n'ont pas leur place dans les classes 1 à 7. Il faut noter que la classe 8 ne porte aucun numéro

de compte. Chaque classe compte environ 10 comptes principaux et l'on dénombre au total 60 comptes fonctionnels et 10 comptes qui n'ont pas d'intitulé. Ces comptes sont : 19, 24,25,30, 36, 38, 52, 55, 56 et 57. Exemple des comptes de la classe 1 :

Classe 1 comptes de capitaux et dettes assimilées

10 capital et réserves, 11 report à nouveau, 12 résultat de l'exercice, 13 subvention d'investissement, 14 provisions réglementées 15 provision pour risques et charges, 16 emprunts et dettes assimilées, 17 dettes rattachées à des participations, 18 comptes de liaison des établissements et sociétés en participation, 19

c)La codification : la codification dans les deux plans ci-dessus cités est limitée le plus souvent à « quatre chiffres » parfois à trois. Elle laisse toute possibilité aux entreprises :

- d'y ajouter leur propre codification, plus analytique ;
- d'y insérer également la codification nécessaire résultant des nomenclatures exigées par la statistique nationale .

La codification dans ces deux plans procède d'une classification à structure décimale permettant :

- de subdiviser tout compte ;
- de regrouper par grandes familles les opérations de nature relativement homogène ;
- d'accéder à des niveaux plus ou moins détaillés d'analyse des opérations;
- de faciliter le développement des applications informatiques afférentes au traitement automatisé des comptes et opérations ;
- et de servir les postes et rubriques entrant dans la confection des documents de synthèse normalisés.

d)Contenu et fonctionnement des comptes : il consiste à prendre chaque compte principal et :

- d'indiquer la nature des opérations qui doivent être enregistrées dans ce compte ;
- de donner toutes les subdivisions possibles de chaque compte ;
- de faire un commentaire sur la particularité de chaque compte ;
- d'identifier les opérations qui peuvent être portées à son débit ou à son crédit et les comptes de contrepartie ;
- d'indiquer les opérations qui ne peuvent pas être enregistrées dans chaque compte ;
- d'indiquer les éléments de contrôle.

Section III Terminologie

Afin de garantir la fiabilité, la compréhension et la comparabilité des informations, il est impératif à la comptabilité de chaque entreprise de respecter une terminologie et des principes directeurs communs.

En application de ces dispositions, le SYSCOA a identifié, défini et regroupé les termes ou expressions techniques nécessaires à l'établissement des comptes, à leur présentation dans les états financiers et à leur compréhension. Il fixe le contenu des termes retenus de façon à lever toute ambiguïté dans leur utilisation. Tous les termes sont regroupés et présentés par ordre alphabétique (pour le détail des termes voir le SYSCOA)

Après la revue de littérature sur la comptabilité des entreprises qui délimite les contours de la conception d'un cadre comptable, nous allons recenser certaines initiatives en matière de comptabilité des projets de développement.

Section IV Les initiatives de la Banque Mondiale et d'autres organismes en matière de gestion des projets

4.1 Les initiatives de la Banque Mondiale

La Banque Mondiale a initié jusqu'à nos jours deux documents en matière de gestion des projets : le premier intitulé « Manuel de Comptabilité Générale Information Financière et Audit (M.C.I.A) », 1^{ère} édition, Janvier 1995. Le deuxième intitulé « Initiative Pour l'Aménagement et l'Administration des Prêts (I.A.A.P) » manuel d'exécution, 1^{ère} édition, septembre 1998.

4.1.1 Le M C I A

Le MCIA est considéré comme un simple guide , car il ne couvre pas tous les systèmes, ni ne prescrit des solutions à des problèmes particuliers. Il aborde principalement l'évaluation du projet, l'exécution du projet, l'information financière et les problèmes d'audit. Sa lecture permet de retenir des extraits qui sont susceptibles de nous guider sur le reste de nos travaux . Ces extraits se résument comme suit :

- les chefs de projets ont besoin d'informations financières pour suivre l'état d'avancement des objectifs des projets(page 1) ;
- un élément clé du système de gestion financière est la budgétisation (page 2)
- **la budgétisation, pour être efficace, doit être intégrée à la comptabilité.** Si tel n'est pas le cas, les organes de direction ne disposent pas de l'information en retour nécessaire pour adapter les activités prévues aux ressources attendues. De même si la comptabilité n'est pas liée aux dépenses prévues, l'information financière produite n'est que peu d'utilité pour la gestion du projet (page 2) ;
- le système de gestion financière sur lequel s'appuie le projet doit correspondre aux caractéristiques du projet (page 2) ;
- la structure de comptabilité doit correspondre à la nature du projet (page 6) ;

- il doit y avoir un lien entre les catégories de coût utilisées par le système de comptabilité et les apports nécessaires à l'exécution du projet tels qu'ils figurent dans le rapport d'évaluation (page 6) ;
- les coûts importants doivent être enregistrés séparément (page 6) ;
- les groupements de coûts doivent être logiques et les apports clairement identifiés (page 6) ;
- **la correspondance entre les coûts effectifs et le budget tel qu'il est établi dans le rapport d'évaluation doit être claire (page 6) ;**
- les charges et les produits liés au projet doivent être regroupés de sorte qu'on puisse aisément faire correspondre les sources et les emplois de fonds du projet (page 6) ;
- les coûts d'investissement doivent relever de deux sous catégories distinctes (page 7) ;
- le système de comptabilité et de budgétisation doit être aussi simple que possible compte tenu de la complexité du projet (page 7) ;
- les rapports financiers périodiques établis à partir du système comptable doivent comparer les coûts effectifs aux coûts prévus budgétés pour la période en cours et l'ensemble du projet depuis le démarrage (page 7) ;
- le système de comptabilité doit respecter les normes comptables clairement documentées (normes internationales page 7) ;
- la Banque Mondiale se préoccupe de la sauvegarde des actifs, ainsi que de la bonne utilisation de tous les fonds liés au projet (page 7) ;
- **les organismes d'exécution devraient utiliser un système budgétaire et comptable intégré (page 24) ;**
- il peut aussi être demandé des annexes ou des rapports complémentaires, mais les exigences en la matière devraient être limitées à ce qui est strictement nécessaire à la bonne gestion et supervision du projet (page 25) ;

- le principal état financier du projet est le tableau de financement de l'exercice en cours et le tableau de financement cumulé depuis le démarrage du projet (page 26) ;
- il faudrait rendre compte de l'utilisation des fonds de façon à faire apparaître les dépenses et les affectations par grandes catégories comme le fait le rapport d'évaluation (page 26) ;
- selon la nature du projet, les notes doivent signaler les marchés importants passés ou en cours de passation. Une comparaison avec l'exercice précédent est souhaitable (page 27) ;
- lorsque les décaissements du prêt se font au vu des relevés de dépenses, l'état des relevés de dépenses devrait être intégré aux états financiers du projet (page 27) .

Constats : Beaucoup de littérature peu de chiffre excepté l'annexe XIII qui nous donne à la page 132 trois tableaux qui permettent d'apprécier l'exécution des projets. En effet, il n'y a pas de cadre comptable et l'initiative est laissée aux comptables.

Conclusion : Le manuel de comptabilité générale information financière et audit (M C I A) reste pour le moment un document de référence pour les agents de la Banque comme pour les emprunteurs et les auditeurs commis pour auditer les projets financés par la Banque Mondiale.

4.1.2 L'initiative pour l'aménagement et l'administration des prêts (I A A P)

L'IAAP est un système de suivi des projets, couvrant à la fois la gestion financière du projet, les décaissements, la passation des marchés et la gestion des contrats, et l'avancement physique des activités. Elle simplifie surtout le système de décaissement des fonds qui sont désormais versés sous forme

d'avances périodiques à un compte spécial du projet sur présentation des rapports de gestion du projet (RGP).

Constats : L'IAAP est tout simplement une reprise du système PNUD. Mais prenant le contre-pied du PNUD, l'IAAP demande beaucoup d'états qui peuvent être un obstacle à l'adhésion des comptables à ce système. La grande taille des projets et le nombre de centres de dépenses peuvent aussi limiter la réussite de ce système. L'IAAP a néanmoins initié des états financiers périodiques de suivi qui permettent aussi d'apprécier l'exécution des projets. Mais il lui manque comme le MCIA un cadre comptable. Une fois de plus les comptables sont tenus d'en créer.

Conclusion : L'IAAP reste aussi un guide pour le suivi de l'exécution des projets mais sur le plan comptable, il reste muet. L'IAAP ne remplace donc pas le MCIA mais il le complète. Enfin nous disons que l'IAAP comme le MCIA se sont précipités vers les états financiers sans se soucier du processus à suivre pour y arriver.

L'IAAP nous rappelle aussi qu'à l'heure actuelle les projets financés par la Banque Mondiale sont gérés de deux façons : sur la base de l'avance initiale avec des demandes de retrait de fonds (DRF) répétées (minimum 1 fois par mois) et sur la base des rapports de gestion du projet (RGP) avec une justification et une demande d'avance de fonds par trimestre.

4.2 L'initiative du Programme des Nations Unies pour le Développement (PNUD)

Les projets des pays partenaires qui reçoivent l'appui du PNUD sont gérés par un agent d'exécution : Il est responsable de la planification et de la gestion générale des activités du programme ou projet. Il est responsable devant

l'autorité gouvernementale de coordination et devant le PNUD de la production des résultats escomptés.

L'agent d'exécution est responsable de la gestion de toutes les ressources que le PNUD alloue aux programmes et projets dans le cadre de l'exécution nationale. Il est responsable de la tenue d'un système de comptabilité et des mécanismes de contrôle propres à assurer l'exactitude et la fiabilité des données financières et des rapports du programme ou projet. Le système de comptabilité doit permettre de consigner convenablement les fonds reçus ou décaissés et d'éviter les dépassements au titre des rubriques budgétaires approuvées. A cette fin, la comptabilité mise en place est du type budgétaire et comptabilité générale intégrée. En effet, les mêmes comptes sont utilisés pour la budgétisation et servent à l'enregistrement comptable. Le cadre comptable se présente comme suit :

Tableau N°3 Cadre comptable du système PNUD

-010 Personnel	-060 Appui aux services techniques
-020 Contrats	-070 Micro-financement
-030 Formation	-080 Autres divers
-040 Equipements	-090 Honoraires
-050 Divers	-100 Contribution

Sources :PNUD :1999

Les programmes et projets sont normalement financés par des avances trimestrielles que le bureau de pays du PNUD consent à l'agent d'exécution. Des avances mensuelles peuvent être accordées si les conditions locales l'exigent. Pour assurer une utilisation optimale des ressources du PNUD, les avances sont consenties sur la base d'une prévision des dépenses trimestrielles ou mensuelles, conformément au plan de travail. Les avances ne peuvent pas être supérieures au montant nécessaire pour le trimestre suivant.

A la fin de chaque période, l'agent d'exécution soumet toutes les demandes d'avances au bureau de pays du PNUD dans le cadre du rapport financier où deux tableaux sont établis : un tableau A dans la monnaie de l'avance et un tableau B en dollars E.U dans le but de convertir les montants exprimés dans la monnaie de l'avance en dollars E.U. les deux tableaux se présentent comme suit :

Tableau N°4 Rapport financier du système PNUD

Libellé	N°de compte	Montant période	Budget annuel	Dépenses cumulées	Budget disponible
(j)Solde d'ouverture					
(k)Avance reçue					
(l)Fonds disponibles	(j)+(k)				
Dépenses par sous-rubriques					
-Experts					
-Consultants					
-Appui administratif					
-Etc....					
(m)Dépenses totales					
(n)Solde de clôture	(l)-(m)				
(o)Obligations non réglées					
(p)Dépenses prévues					
(q)Ressources totales nécessaires	(o)+(p)				
(r)Moins : solde de clôture	=(n)				
(s)Avance demandée	(q)-(n)				

Sources :Atelier nationale PNUD :1998 :35

Les états financiers se résument aux deux tableaux établis à la fin de chaque trimestre et transmis au siège du PNUD pour une prise en compte dans la comptabilité du siège (atelier PNUD sur l'exécution nationale :1998).

Constats : La comptabilité est très sommaire de même que les états financiers, mais le système a le mérite d'avoir créé ses propres comptes adaptés à l'exécution des projets et qui permettent d'exécuter une comptabilité simplifiée.

Conclusion : On peut s'inspirer de cette comptabilité mais il faut apporter un plus en structurant mieux les comptes et en produisant des états financiers plus élaborés.

4.3 L'initiative de Gestion Informatique Développement/Canada (GID/Canada)

GID/Canada est un bureau d'études composé d'informaticiens et d'experts comptables. Il a été commis en 1989 par la Banque Mondiale, afin d'assister, au Burkina Faso, le Projet de Renforcement des Services d'Appui aux Producteurs (PRSAP), dans la mise en place de sa comptabilité.

Le plan comptable retenu par GID est un plan de comptabilité générale et budgétaire intégrée qui reprend le découpage des dépenses adopté dans le tableau prévisionnel des dépenses du projet sur toute la durée de sa vie et généralement appelé « tableau des coûts »

Selon GID, l'adoption de ce découpage présente l'avantage de fournir aux responsables du projet et aux bailleurs de fonds un compte rendu de l'exécution du projet conforme aux budgets des documents de base.

Le plan comptable GID comprend deux familles de comptes :

- **première famille de comptes** : les comptes de dépenses qui comptent 5 classes, conformément aux catégories de dépenses du tableau des coûts, dont les 2 premières classes regroupent des dépenses d'investissement et les 3 dernières des dépenses de fonctionnement. Ces classes sont :

- classe 1 Génie civil ;

- classe 2 Véhicules et équipements ;
- classe 3 Assistance technique, bourses et formation;
- classe 4 Salaires personnel local ;
- classe 5 Fonctionnement.

- **deuxième famille de comptes** : Les comptes financiers qui sont créés pour assurer le suivi financier du projet et avoir un système comptable à partie double. Ces comptes sont :

- classe 6 Financements reçus ;
- classe 7 Comptes de tiers ;
- classe 8 Comptes de trésorerie.

Chaque classe a des comptes principaux de 2 chiffres et des sous comptes de 4 chiffres.

Pour faciliter le suivi de l'exécution du projet à travers la comptabilité générale et l'exécution budgétaire, GID a prévu une codification par volet et par organisme d'exécution :

- un code alphabétique de 1 caractère pour les volets ;
- un code alphanumérique de 3 caractères pour les organismes d'exécution.

Le cadre comptable GID se présente comme suit : (voir page suivante)

Tableau N°5 Le cadre comptable GID

Classe 1 Génie civil	Classe 5 Fonctionnement
-11 Constructions neuves	-51 Fonctionnement véhicules
-12 Réhabilitation constructions	-52 fonctionnement équipements et matériel
-13 Aménagement Terrain	-53 Frais de mission
Classe 2 Véhicules et équipement	54 Autres frais de fonctionnement
-21 Véhicules	Classe 6 Comptes financiers
-22 Equipement, matériel	-61 Financement PRSAP
-23 Travaux	Classe 7 Comptes de tiers
Casse 3 Formation assistance technique	-71 Bailleurs de fonds
-31 Assistance technique	-78 Organismes d'exécution
-32 Formation à l'étranger	-79 Tiers divers
-33 Formation locale	Classe 8 Comptes de trésorerie
-34 Etudes	-81 Trésorerie PRSAP
Classe 4 Salaires personnel local	
-41 Salaires	
-42 Indemnités	
-43 Primes	

Sources : GID : 1989 : 51

Au titre des états financiers, GID préconise un état de suivi budgétaire, par volet et par structure d'exécution, qui doit préciser par ligne budgétaire :

- le montant budgétisé ;
- les engagements ;
- les dépenses cumulées ;
- le solde disponible ;
- le pourcentage de consommation des budgets.

GID a finalisé la partie comptable par l'identification des principales transactions du PRSAP et l'élaboration du schéma des écritures y relatives. Ces transactions sont :

- 1 Avances de trésorerie ;
- 2 Dépenses payées par la cellule de gestion du projet ;
- 3 Avances accordées aux organismes d'exécution;
- 4 Justification des fonds par les organismes d'exécution;
- 5 Virements internes ;
- 6 Demande de retrait de fonds (DRF)
- 7 Demande de retrait par paiement direct
- 8 Rejet d'une demande de retrait.

Le plan comptable ainsi élaboré a fait l'objet d'un développement de logiciel comptable de projets et pourrait s'adapter à d'autres logiciels comptables de projets.

Constats : Le bureau GID a cherché à être fidèle aux documents de base du projet, en élaborant un plan comptable qui reprend les catégories de financements et le découpage du tableau des coûts du projet. Il a ignoré les amortissements, les écritures de régularisation, les immobilisations financières et les immobilisations incorporelles. Cet effort louable est limité par :

- l'absence de tout le processus qui conduit à un cadre comptable effectif comme préconisé par l'IASC ;
- l'absence d'états financiers, qui répondent aux besoins d'information des utilisateurs pour prendre leurs décisions, oblige les comptables à créer selon leurs inspirations ;
- l'absence du contenu et du fonctionnement des comptes qui obligent encore les comptables à imaginer ;
- l'absence de principes comptables pour justifier l'existence de certaines opérations ou l'absence d'autres opérations ;

- l'absence de méthode d'évaluation des éléments pris en compte dans la comptabilité du projet;
- le nombre limité des transactions proposées occulte les problèmes pratiques de l'exécution.

Conclusions : Le plan comptable GID n'a pas été élaboré avec la conviction d'en faire un outil de travail pour le futur. Il n'a pas été proposé, avec toutes l'argumentation nécessaire, aux autres projets. Au Burkina faso, il a été seulement utilisé par le PRSAP où il a été souvent accepté par certains auditeurs et boudé par d'autres.

Cependant, il a le mérite d'être plus proche des différents souhaits relevés dans le MCIA. Pour notre part, il peut répondre aux besoins d'exécution des projets et programmes de développement. Il suffit de l'insérer dans le processus normal de conception d'un cadre comptable pour qu'il réponde aux besoins des décideurs.

Chapitre III Méthodologie d'approche

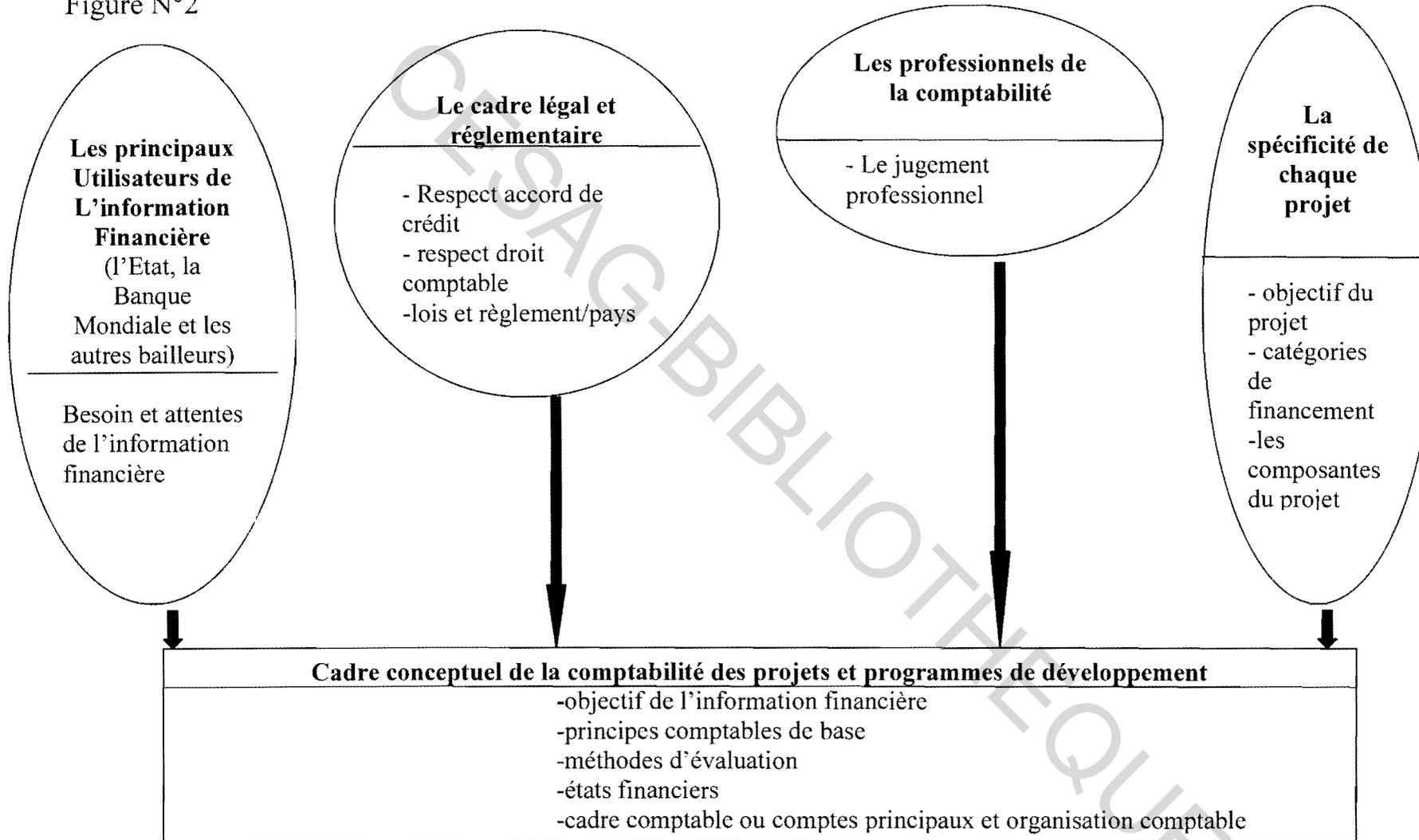
Notre méthodologie d'approche a consisté à déterminer un modèle d'analyse , à choisir les outils de collecte de données et une méthode d'analyse des résultats.

Section I Le modèle d'analyse

La revue de littérature nous a permis d'identifier et de construire à notre manière le modèle d'analyse de la comptabilité générale constitué d'une part par une multitude d'utilisateurs de l'information financière comme « variables indépendantes » et d'autre part par le cadre conceptuel comme variable dépendante. A partir de ce modèle d'analyse, nous avons construit celui du cadre comptable des projets et programmes de développement qui se présente comme suit : (voir page suivante)

Modèle d'analyse de la comptabilité des projets et programmes de développement

Figure N°2



Sources nous même

1.1 Les variables du modèle d'analyse

Notre modèle d'analyse compte une variable dépendante et quatre variables indépendantes. L'information financière est la résultante d'un ensemble d'interactions entre la comptabilité et son environnement. Il n'y a pas de ce fait, des variables totalement indépendantes. En effet, l'évolution des activités politique, économique et social influence les différents utilisateurs qui agissent sur les éléments du cadre conceptuel pour obtenir l'information dont ils ont besoin. En retour, les résultats de la comptabilité modifient le comportement des utilisateurs. Il existe aussi des inter-réactions entre les variables indépendantes. Mais pour les besoins de l'étude, nous allons retenir uniquement l'influence des utilisateurs de l'information financière et des autres variables indépendantes sur le cadre conceptuel de la comptabilité des projets.

1.1.1 La variable dépendante

Nous avons retenu le cadre conceptuel comme variable dépendante qui, pour répondre à ses objectifs, c'est-à-dire fournir une information utile, assurer une gestion adéquate des ressources du projet et sauvegarder le patrimoine duprojet doit bénéficier d'une conception cohérente des éléments suivants :

- l'objectif de l'information financière ;
- les principes comptables de base ;
- les méthodes d'évaluation ;
- les états financiers ;
- le cadre comptable ou les comptes principaux.

1.1.2 les variables indépendantes

Les variables indépendantes qui ont été retenues sont les principaux utilisateurs de l'information financière (Etat, Banque Mondiale, autres bailleurs), le cadre légal et réglementaire, les professionnels de la comptabilité et la spécificité de chaque projet.

a) Les principaux utilisateurs de l'information financière: contrairement au modèle d'analyse de la comptabilité générale qui a identifié plusieurs utilisateurs de l'information financière, nous avons identifié pour la comptabilité des projets, l'Etat, la Banque Mondiale et éventuellement d'autres bailleurs. Ces bailleurs ont signé un accord de crédit dans le but d'apporter ensemble des fonds en vue de mettre en œuvre des activités bien définies et ce, pour atteindre des objectifs communs qu'ils se sont fixés. Ainsi, ils ont besoin périodiquement des informations sur l'état d'avancement de ces activités et sur l'utilisation des fonds décaissés. De ces besoins d'informations, dépendent tous les éléments du cadre conceptuel.

b) Le cadre légal et réglementaire: la mise en œuvre de chaque projet est régie par un document contractuel appelé accord de crédit et l'installation de toute comptabilité est « tributaire » du droit comptable ne serait-ce que de fait. Le respect de l'accord de crédit, du droit comptable et des lois et règlements du pays va influencer favorablement la qualité de l'information comptable. En d'autres termes, des états financiers adaptés aux besoins des décideurs.

c) Les professionnels de la comptabilité: la conception et la mise en place d'un système comptable et surtout la conception d'un cadre comptable porteront toujours les marques d'un jugement professionnel. Ainsi, les professionnels influencent à chaque fois la conception des cadres comptables, surtout la cohérence des éléments du cadre conceptuel et la qualité des états financiers.

d) La spécificité de chaque projet: la finalité de chaque projet est d'atteindre ses objectifs qui constituent sa raison d'être. Les informations financières livrées par la comptabilité doivent être à l'image des objectifs du projet au risque d'être inutiles. C'est dire que les objectifs des projets influencent les besoins d'information des décideurs et partant, l'objectif de l'information financière.

Les composantes du projet, qui ont été déterminées pour des fins de suivi analytique de l'exécution du projet, doivent être prises en compte dans la création des codes analytiques de la comptabilité et surtout dans la conception du tableau des dépenses par composante comparées aux prévisions afin d'assurer un suivi conforme aux objectifs et aux documents de base du projet.

Les catégories de financement qui ont été déterminées pour des fins de décaissement doivent être prises en compte dans la conception du cadre comptable, faute de quoi, les demandes de remboursement n'auront pas de sens

1.2 Les dimensions et indicateurs

Les variables retenues seront analysées à travers les dimensions et indicateurs définis dans le tableau ci-après. (voir page suivante)

Tableau N°6 Dimensions et indicateurs des variables

Variabes	Dimensions	Indicateurs
Cadre conceptuel de la comptabilité des projets	Objectif de l'information financière	Utilité à la prise de décision
	Principes comptables de base	Utilité, objectivité et commodité
	Méthodes d'évaluation	Objectivité et pertinence
	Etats financiers	Intelligibilité ou compréhensibilité pertinence et fiabilité
	Cadre comptable ou Comptes principaux	Cohérence avec les états financiers
Les utilisateurs de L'information financière	Besoins de l'information financière	L'impact sur l'ensemble du cadre conceptuel
Le cadre légal et réglementaire	Respect de l'accord de crédit	Conformité des états financiers aux besoins de l'information financière
	Respect du droit comptable	Qualité de l'information financière
Les professionnels de la comptabilité	Le jugement professionnel	La cohérence entre les éléments du cadre conceptuel
La spécificité de chaque projet	Les Objectifs du projet	L'impact sur les objectifs de l'information financière
	Les composantes et les catégories de financement du projet	L'impact sur la qualité des états financiers

Sources : nous même

1.3 l'Organisation de la recherche

L'organisation de la recherche a consisté en la formulation d'hypothèses et à la fixation d'objectifs de recherche.

1.3.1 La formulation des hypothèses

Notre recherche se fonde sur la question générale suivante : «en quoi les utilisateurs de l'information financière, le cadre légal et réglementaire, les professionnels de la comptabilité et la spécificité de chaque projet ont-ils un impact sur la conception du cadre conceptuel de la comptabilité des projets de développement ? » En d'autres termes, quel impact ces variables peuvent-elles avoir sur la cohérence des composantes du cadre conceptuel et surtout la qualité de l'information comptable qui en découle ? A partir de cette question, nous avons émis les hypothèses suivantes :

- **Hypothèse 1** la conception d'un cadre conceptuel de la comptabilité des projets de développement qui tient compte, des utilisateurs de l'information financière, du cadre légal et réglementaire, des professionnels de la comptabilité et de la spécificité de chaque projet, garantirait une cohérence entre les composantes du cadre conceptuel ;
- **Hypothèse 2** cette même relation produirait en outre, une information financière compréhensible, pertinente et par conséquent utile à la prise de décision.

1.3.2 Les Objectifs de recherche

Les objectifs de recherche portent surtout sur la variable dépendante et vont nous permettre de tracer les axes de notre recherche ; à savoir définir les informations dont nous avons besoin et les outils nécessaires à leur collecte.

Il s'agit de s'assurer d'une part, que les comptabilités mises en place dans les différents projets de développement répondent aux besoins des principaux

utilisateurs (Etat, Banque Mondiale, autres bailleurs), et d'autre part, que les comptabilités mises en place ont un lien avec les autres variables indépendantes à savoir : le cadre légal et réglementaire, les professionnels de la comptabilité et la spécificité de chaque projet. Il s'agit surtout de vérifier que :

- les principes comptables appliqués sont adaptés à la comptabilité des projets et qu'ils ont un caractère pratique ;
- les méthodes d'évaluation sont objectives et pertinentes ;
- les états financiers sont adaptés à la comptabilité des projets et sont compréhensibles, pertinents et fiables ;
- le cadre comptable (comptes principaux) est cohérent avec les états financiers ;
- tous les éléments ci-dessus cités sont cohérents entre eux.

Pour réaliser ces objectifs, nous avons procédé à la collecte des données et à leur analyse.

1.4 Méthodes de collecte et d'analyse des données

Dans le souci d'appréhender tous les contours de notre modèle d'analyse, nous avons adopté une procédure d'échantillonnage et choisi les outils de collecte qui nous semblent les plus adaptés.

1.4.1 Procédure d'échantillonnage et de collecte des données

En 2001 le portefeuille des projets financés par la banque Mondiale au Burkina Faso compte environ onze projets. Notre objectif était de procéder à la collecte des données auprès de ces onze projets. Ceci nous aurait permis d'avoir une vue plus large et d'avoir des données plus complètes pour un jugement et une appréciation qui refléterait mieux la réalité des projets financés par la Banque Mondiale. Mais les difficultés de terrain nous ont contraint à nous limiter à quatre projets de quatre secteurs clés de développement du Burkina, à

savoir : l'agriculture, la santé, l'éducation et l'environnement. La collecte a été faite auprès :

- de deux agents chargés du suivi des projets à la Direction Générale de la Coopération (DGCOOP). Ces agents disposent de toutes les informations financières des projets qui sont sous leur responsabilité (documents permanents, DRF, rapports d'audit et les différents avis de la Banque) ;
- des premiers responsables de chaque projet (le chef de projet, le chef de service financier, et le chef comptable). les premiers responsables des projets détiennent la situation générale du projet et toutes les informations comptables et financières ;
- du spécialiste des finances de la mission résidente de la Banque. Le spécialiste des finances est le premier conseiller en matière de comptabilité et de finances de tous les projets qui sont dans sa zone de compétence. Il effectue par conséquent des missions de suivi dans tous ces projets et a une vue générale sur l'ensemble des projets ;
- des responsables de suivi des projets dans les directions des études et de la planification (D.E.P.) des ministères concernés (un responsable par ministère). Ces responsables assurent le suivi des projets des différents ministères et sont en relation avec la direction générale de la coopération et détiennent par conséquent les besoins d'information de l'Etat ;
- des premiers responsables de deux cabinets d'expertise comptable (Deloitte & Touche Burkina et CIECAM) (le directeur de chaque cabinet). Les responsables de ces cabinets ont une longue expérience sur les projets à travers les audits effectués au Burkina faso et dans d'autres pays.

1.4.2 Les outils de collecte des données

Nous avons choisi deux outils : le guide d'entretien et l'analyse documentaire.

a) Les guides d'entretien : nous avons choisi d'élaborer des guides d'entretien en fonction des personnes ressources à rencontrer. Ces guides d'entretien comportaient, pour chaque personne ressource, quelques questions ouvertes pour permettre à chacun de s'exprimer librement et donner largement son avis, ses appréciations, les difficultés rencontrées ou perceptibles dans la conduite de la comptabilité des projets, et même faire des suggestions pour l'amélioration des systèmes comptables actuels des projets de développement.

Ces guides d'entretien au nombre de quatre ont porté sur : l'expérience des personnes ressources en matière de gestion des projets, leurs appréciations sur la comptabilité actuelle des projets, les besoins d'information des utilisateurs de l'information financière et leurs suggestions pour l'amélioration de la comptabilité des projets (cf annexe II)

Ces questions nous ont permis de recueillir le maximum d'informations sur les différents types de comptabilité, sur les états financiers produits, sur les résultats des différents audits et surtout les recommandations qui en découlent.

b) L'analyse documentaire : l'analyse documentaire a consisté à collecter auprès des différents responsables de la mission résidente de la Banque Mondiale au Burkina Faso, des responsables chargés du suivi des projets dans les ministères et des responsables des projets, tous les documents relatifs aux projets. Ainsi, nous avons pu collecter : les directives sur les passations des marchés, le manuel de décaissement, le manuel de comptabilité générale information financière et audit, le manuel intitulé : Initiative pour l'aménagement de l'administration des prêts, les rapports d'évaluation des projets, les accords de crédit, les manuels de procédure, les rapports financiers et les rapports des auditeurs.

1.4.3 Le traitement et l'analyse des données

Le recensement et l'analyse des points forts et des limites des systèmes existants nous ont permis d'arrêter les positions suivantes:

- créer une comptabilité propre aux projets et programmes de développement tout en respectant les principes généraux de la comptabilité classique ;
- créer des comptes à l'image de cette comptabilité particulière et déterminer leur fonctionnement ;
- créer des états financiers à l'image de cette comptabilité afin de répondre aux besoins des décideurs ;
- conserver certains principes comptables généralement admis mais élaborer de nouveaux principes comptables qui justifient en partie cette comptabilité particulière.

La détermination de ces positions nous a permis de délimiter les contours de ce cadre comptable particulier des projets et programmes de développement, qui va ainsi constituer la deuxième partie de notre étude.

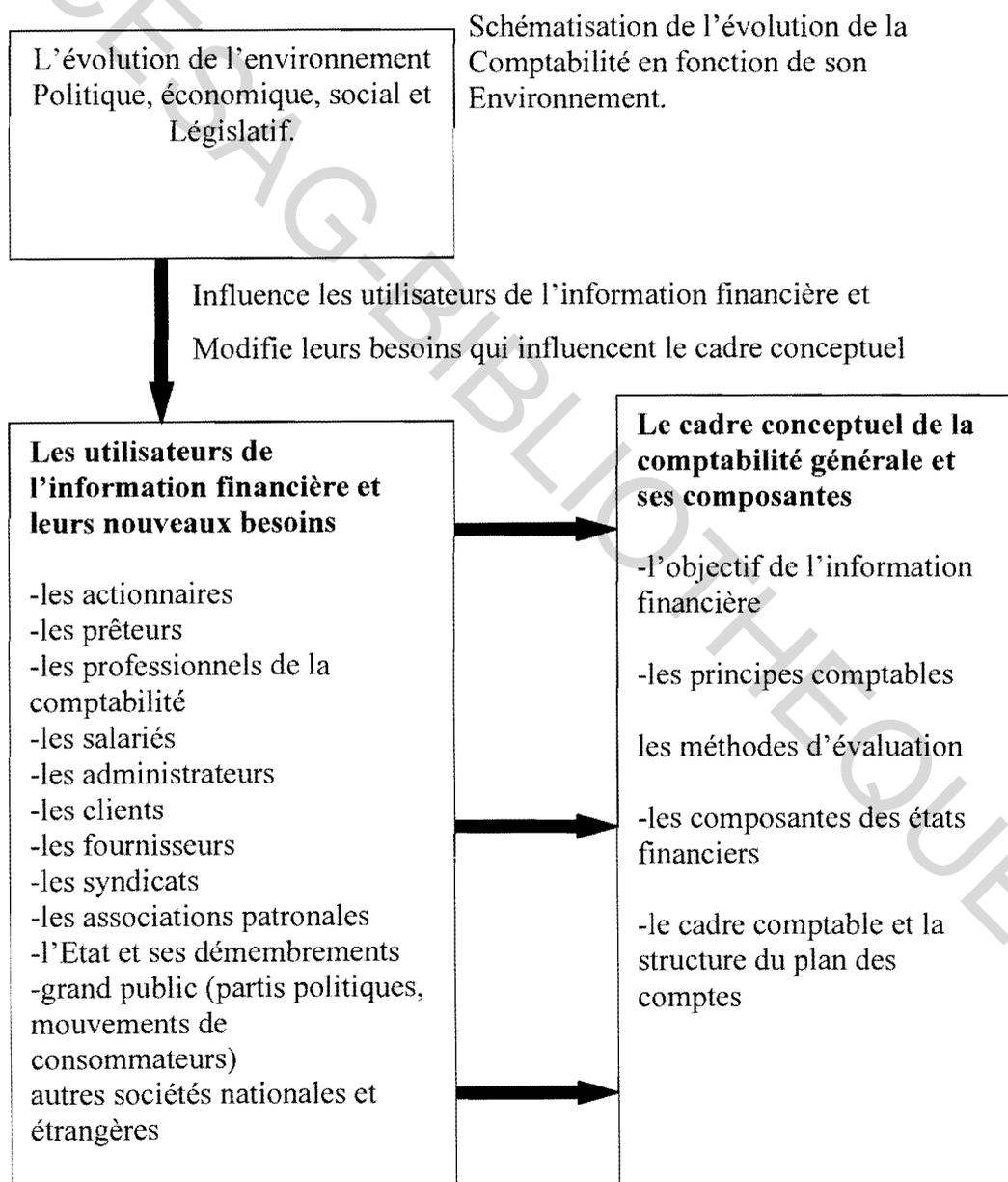
Conclusion 1^{ère} Partie

Cette première partie nous a révélé que la comptabilité reste une science de l'information universellement reconnue, qui a existé depuis l'antiquité, qui a évolué à petits pas en fonction des besoins de ses utilisateurs et l'influence de l'environnement politique, économique, social et législatif. Elle a en outre pris son envol à partir du xvème siècle avec le traité de LUCA PACIOLI qui développe les dispositions à prendre, et les techniques et principes à respecter pour produire une information comptable fiable. La comptabilité doit cette heureuse évolution au développement fulgurant de l'activité économique en général mais à celui de l'activité commerciale et industrielle en particulier.

A partir de cette évolution, les professionnels de la comptabilité ont compris que la comptabilité est une discipline qui va sans cesse évoluer pour

répondre à des attentes de plus en plus variées et complexes de son environnement. Aussi, ces professionnels ont-ils cherché à délimiter cet environnement dans ses différentes composantes en vue de les étudier périodiquement pour identifier leurs nouveaux besoins et les satisfaire le mieux possible à temps, par l'amélioration du contenu des différentes composantes du cadre conceptuel et ce, pour une meilleure information financière. Cette évolution peut être schématisée comme suit.

Figure N°3 Evolution de la comptabilité



Sources : nous même

Le schéma ci-dessus confirme que la comptabilité sera toujours tributaire de son environnement dont l'homme est l'acteur principal. En d'autres termes, la comptabilité restera une création de l'homme en fonction de ses besoins du moment, et dans l'objectif de fournir toujours une information utile à la prise de décision.

Ainsi, nous retenons que les éléments du cadre conceptuel n'ont pas une portée universelle, ils ne sont pas immuables dans le temps et ne sont pas des lois absolues et irréfutables.

Fort de ce qui précède, nous allons, dans la deuxième partie de notre étude, jeter les bases d'un cadre conceptuel pour la comptabilité des projets et programmes de développement qui n'ont pas les mêmes objectifs que les entreprises commerciales, mais qui cependant subissent plus à tort qu'à raison les principes et méthodes comptables conçus pour les activités à but lucratif.

En effet, dans la deuxième partie qui suit, nous allons, dans un premier chapitre, traiter du processus d'élaboration d'un cadre conceptuel en passant par la présentation d'un échantillon de quatre projets, la conception du cadre et son application. Dans un deuxième chapitre, nous traiterons des recommandations et des perspectives de mise en œuvre.

Deuxième partie

La Conception du Cadre Comptable des Projets et Programmes de Développement

Introduction

Dans un monde où les ressources financières sont de plus en plus rares et les projets de plus en plus complexes, il est impératif que le système de gestion financière des projets ou programmes de développement soit suffisamment cohérent et adapté aux conditions des projets, pour fournir une information à jour, fiable et utile aux fins de contrôles et de prise de décision.

Ainsi, en vertu de ses statuts et des dispositions des différents accords de crédit, la Banque Mondiale exige des emprunteurs des systèmes de gestion financière et de comptabilité permettant de générer une information financière fiable à temps voulu, pour suivre l'état d'avancement des projets. Elle exige en outre, des rapports financiers périodiques et une vérification de ces rapports par le biais d'audits diligentés par des auditeurs indépendants et acceptés par la Banque.

Cette obligation de rendre compte permet aussi bien à la Banque qu'aux emprunteurs d'avoir des informations financières fiables à temps voulu qui permettent de détecter très tôt les problèmes d'exécution du projet, et de prendre des mesures correctives avant que les difficultés ne se transforment en problèmes majeurs.

Pour respecter ces dispositions, la mise en place d'un système comptable et de gestion financière adapté aux besoins d'exécution de chaque projet s'avère indispensable. Aussi, allons nous rechercher dans cette deuxième partie, les solutions pratiques à la conception d'un cadre comptable adapté à l'exécution des projets.

Chapitre I Le processus d'élaboration du cadre comptable des projets

A l'instar de la partie théorique nous devons déterminer les éléments du cadre conceptuel de la comptabilité des projets .mais avant d'y arriver nous présentons les quatre projets qui ont servi à la recherche.

Section I Présentation d'un échantillon de quatre projets

A défaut de présenter l'ensemble des projets financés par la Banque Mondiale au Burkina Faso, nous faisons la synthèse de quatre projets représentatifs du portefeuille des projets financés par la Banque Mondiale.

1.1 Présentation des projets

Avant la présentation, il y a lieu de préciser certaines notions :

- le terme « **composante** », désigne les différentes parties du projet autour desquelles sont bâtis les programmes d'activités et les objectifs du projet. Elles sont souvent désignées par des lettres alphabétiques ;
- le terme « **catégorie de financement** », désigne des groupes de dépenses homogènes identifiées par un numéro et un intitulé pour des fins de décaissement.

1.1.1 Programme national de gestion des terroirs (P.N.G.T.)

Les éléments essentiels du projet se présentent comme suit :

Tableau N°7 Les éléments essentiels du PNGT

Titre	Composition
Secteur et zone d'intervention	Secteur agricole et couvre sept provinces
Objectifs	<ul style="list-style-type: none"> -arrêt du processus de dégradation des ressources naturelles ; -promotion d'une croissance agricole durable ; -protection et aménagement de manière durable les ressources forestières et la faune ; -responsabilisation des communautés rurales dans la gestion des ressources naturelles de leur terroir -organisation des communautés rurales pour la mise en œuvre du programme national de gestion des terroirs ; -assurance et sécurité foncière aux producteurs en réalisant une meilleur intégration agriculture élevage.
Composantes	<ul style="list-style-type: none"> -A développement des capacités -B fonds d'investissement villageois pour les zones d'investissement -C fonds d'investissement villageois pour les zones concernées -D appui accompagnement et suivi techniques des organisations villageoises -E administration, suivi et coordination du projet

Catégories de financement	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Catégories</th> <th>IDA</th> <th>Etat</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>-1 génie civil</td> <td>100%</td> <td>0%</td> </tr> <tr> <td>-2 véhicules/matériel</td> <td>100%</td> <td>0%</td> </tr> <tr> <td>-3 formation</td> <td>100%</td> <td>0%</td> </tr> <tr> <td>-4 études/consultation</td> <td>100%</td> <td>0%</td> </tr> <tr> <td>-5 coût/fonctionnement</td> <td>80%</td> <td>20%</td> </tr> </tbody> </table>	Catégories	IDA	Etat	-1 génie civil	100%	0%	-2 véhicules/matériel	100%	0%	-3 formation	100%	0%	-4 études/consultation	100%	0%	-5 coût/fonctionnement	80%	20%
Catégories	IDA	Etat																	
-1 génie civil	100%	0%																	
-2 véhicules/matériel	100%	0%																	
-3 formation	100%	0%																	
-4 études/consultation	100%	0%																	
-5 coût/fonctionnement	80%	20%																	
Autres bailleurs	<ul style="list-style-type: none"> -Agence Française de Développement (catégorie études et fonctionnement) -GTZ (catégorie formation) -Norvège (prend en charge une province) 																		
Comptabilité	<ul style="list-style-type: none"> -comptabilité centralisée avec sept centres de dépenses -pratique une comptabilité d'engagement et applique les principes comptables généralement admis -produit un bilan et un compte de résultat -pratique l'amortissement et les écritures de régularisation 																		

Sources : Accord de crédit, rapport d'audit et d'évaluation PNGT

1.1.2 Projet de population et de lutte contre le SIDA (PPLS)

Les éléments essentiels du projet se présentent comme suit :

Tableau N°8 Les éléments essentiels du PPLS

Titre	Composition
Secteur et zone d'intervention	<ul style="list-style-type: none"> -secteur de la santé -sur l'ensemble du territoire
Objectifs	<ul style="list-style-type: none"> -accélérer la baisse de fécondité en augmentant la prévalence des méthodes modernes de contraception -limiter la propagation du VIH/SIDA en encourageant les changements de comportement et en traitant les maladies

Objectifs (suite)	sexuellement transmissibles (MST)		
Composantes	-A politique en matière de population, contrôle de naissances et sensibilisation du public -B politique de lutte contre la propagation du VIH/SIDA et les MST -C soutien institutionnel -D création de fonds		
Catégories de financement	Catégories	IDA	Etat
	-1 travaux	100%	0%
Catégories de financement (suite)	-2 équipements/matériel	100%	0%
	-3 médicaments/contraceptifs	100%	0%
	-4 services de consultants	100%	0%
	-5 formation/bourses	100%	0%
	-6 média	100%	0%
	-7 coûts d'exploitation	100%	0%
	-8 fonds de population (1995)	100%	0%
		(1997) 65%	35%
		(après) 35%	65%
Autres bailleurs	-Norvège (catégorie fonds de population)		
Comptabilité	-centralisée avec un seul centre de dépenses -pratique une comptabilité d'engagement et applique les principes comptables généralement admis -produit un bilan, un compte de résultat et un tableau d'évolution de la trésorerie -pratique l'amortissement, les écritures de régularisation et enregistre les charges par nature		

Sources : Accord de crédit, rapport d'audit et d'évaluation PPLS

N.B. pour la catégorie 8 fonds de population, les années 1995 et 1997 s'entendent jusqu'au 31 décembre de l'année considérée

1.1.3 Gestion participative de ressources naturelles et de la faune (GEPRENAF)

Les éléments essentiels du projet se présentent comme suit :

Tableau N°9 Les éléments essentiels du projet GPRENAF

Titre	Composition		
Secteur et zone d'intervention	-secteur de l'environnement -couvre une superficie de 300000 hectares dans la province de la Comoé		
Objectifs	-renforcer les capacités des collectivités locales du donataire et des ONG pour une gestion durable et rentable des ressources végétales et animales -améliorer la gestion de l'habitat et de la faune sur le site du projet -améliorer les pratiques locales de gestion du terroir et des infrastructures -mettre en place un système durable de suivi et d'évaluation de l'exécution du projet et son impact sur l'environnement		
Composantes	-A renforcement des capacités locales -B gestion de l'habitat et de la faune -C gestion des terroirs et développement des infrastructures -D gestion du projet		
Catégories de financement	Catégories	IDA	Etat
	-1 travaux/génie civil	100% devise	0%
		90% M locale	10%
	-2 équipements/fournitures	100%	0%

catégories de financement (suite)	-3 consultants, formation 100%	0%
	-4 coût de fonctionnement 90%	10%
Comptabilité	-comptabilité centralisée avec un seul centre de dépenses -pratique une comptabilité d'engagement et applique les principes comptables généralement admis -produit un tableau emplois/ressources mais structuré comme un bilan -pratique l'amortissement les écritures de régularisation et enregistre les charges par nature	

Sources : Accord de crédit et rapport d'évaluation GEPRENAF

1.1.4 Projet Education IV (P.E IV)

Les éléments essentiels du projet se présentent comme suit :

Tableau N°10 les éléments essentiels du P E IV

Titre	Composition
Secteur et zone d'intervention	-secteur de l'enseignement de base et secondaire -couvre l'ensemble du territoire
Objectifs	-améliorer et renforcer la qualité de l'enseignement de base et augmenter l'offre d'éducation de base -améliorer la qualité de l'enseignement secondaire général -renforcer les principales institutions du secteur
Composantes	-A amélioration de l'affectation des ressources du secteur et de l'efficacité de leur utilisation -B amélioration des initiatives du secteur privé en matière d'éducation -C amélioration de la qualité de l'enseignement de base

Composantes (suite)	et l'accès à celui-ci		
	-D amélioration de la qualité de l'enseignement secondaire générale		
	-E renforcement institutionnel du secteur		
	-F études		
Catégories de financement	Catégories	IDA	Etat
	-1 génie civil	100%	0%
	-2 construction/classes	100%	0%
	-3 rénovations	100%	0%
	-4 mobiliers veh.equimts	100%	0%
	-5 matériel pédagogique	100%	0%
	-6 services de spécialistes	100%	0%
	-7 formation	100%	0%
	-8 santé et nutrition	100%	0%
	-9 fonctionnement	80%	20%
Autres bailleurs	-Belgique (catégories 1 et 4)		
	-Norvège (catégories 5 et 7)		
Comptabilité	-comptabilité centralisée avec un seul centre de dépenses		
	-pratique une comptabilité d'engagement et applique les principes comptables généralement admis		
	-produit un tableau emplois/ressources		

Sources : Accord de crédit, rapport d'audit et d'évaluation PEIV

1.2 Evaluation des systèmes comptables des projets

La présentation des quatre projets nous permet de faire les constats suivants:

- les trois premiers projets pratiquent une comptabilité d'engagement, appliquent les principes et méthodes comptables généralement admis. Ils pratiquent en outre des amortissements et passent des écritures de régularisation. Enfin, ils

constatent des immobilisations financières et incorporelles et produisent les états financiers préconisés par le SYSCOA ;

- le quatrième projet se limite à une comptabilité d'engagement et produit un tableau Emplois/Ressources comme état financier.

Les constats ci-dessus relevés font appel aux observations suivantes :

- une comptabilité d'engagement n'est pas totalement conforme à l'esprit des projets de développement non générateurs de produits où les bailleurs sont préoccupés par les mouvements de fonds (encaissements, décaissements). Dans ce cas précis, la Banque Mondiale souhaite une comptabilité de caisse ;

- les principes et méthodes comptables généralement admis ne s'appliquent pas tous et de façon intégrale aux projets de développement. Exemple : pour le principe de la séparation des exercices, nous sommes d'accord pour la séparation des exercices dans le temps, mais nous refusons le rattachement des opérations aux exercices qui les concernent. Une fois de plus, les bailleurs veulent suivre les mouvements de fonds et savoir à quel moment ces mouvements ont été effectués, mais non à quelle période ces mouvements se rattachent. Par conséquent, les écritures de régularisation n'ont pas leur place dans la comptabilité des projets de développement ;

- la pratique de l'amortissement n'est pas nécessaire pour les immobilisations des projets parce qu'elles sont toutes transférées, à la clôture des projets, à l'Etat qui ne pratique pas d'amortissement ;

- les immobilisations financières et incorporelles ne peuvent pas faire l'objet de rubriques particulières dans les états financiers des projets. En effet, toutes les dépenses sont justifiées par catégories et cette manière de les identifier ne les rattache à aucune catégorie bien définie. Ainsi, les immobilisations financières qui concernent généralement les cautions d'eau et d'électricité sont reversées dans les dépenses de fonctionnement. Les immobilisations incorporelles qui sont représentées souvent par les logiciels, sont intégrées au matériel informatique ;

- le bilan et le compte de résultat ne répondent pas aux besoins des bailleurs qui sont préoccupés par la correspondance des ressources et des emplois.

A travers cette évaluation, nous pouvons dire que plusieurs projets de développement au Burkina Faso pratiquent une comptabilité et produisent des états financiers qui ne sont pas conformes aux besoins d'informations des bailleurs. Il est donc souhaitable d'évoluer vers une comptabilité adaptée aux besoins des décideurs. Aussi, osons-nous jeter, dans ce chapitre, les bases du cadre comptable des projets et programmes de développement.

Section II La conception du cadre comptable

Elle comprend deux parties : le cadre conceptuel de la comptabilité des projets et la terminologie.

2.1 Le cadre conceptuel de la comptabilité des projets

Conformément à l'approche théorique, le cadre conceptuel comprend deux types d'éléments : les éléments de base et les éléments fondamentaux.

2.1.1 Les éléments de base du cadre conceptuel

Ils comprennent les utilisateurs de l'information financière et leurs besoins et les décisions qu'ils ont l'habitude de prendre.

a) Les décisions généralement prises: les utilisateurs de l'information financière des projets prennent généralement des décisions pour :

- redimensionner les objectifs des projets à la lumière de l'expérience et des faits nouveaux ;
- évaluer l'état d'avancement des projets ;
- apprécier l'utilisation des ressources des projets;

- modifier l'affectation des ressources des projets ;
- vérifier le respect de l'accord de crédit ;
- vérifier que les bénéficiaires des projets sont réellement pris en compte dans la mise en œuvre des projets ;
- évaluer l'impact des projets dans le programme d'investissement public ;
- vérifier que les priorités de l'Etat sont prises en compte dans la mise en œuvre des projets ;
- apprécier la capacité de gestion des équipes chargées des projets ;
- décider de proroger les dates de clôture des projets ;
- décider des prochaines phases des projets.

b) Les utilisateurs et leurs besoins : au titre des projets, les utilisateurs de l'information financière se résument à la Banque Mondiale et aux autres bailleurs, l'Etat et ses démembrements et enfin les équipes chargées de la gestion des projets. leurs besoins se présentent comme suit :

Tableau N°11 Besoins d'informations et attentes des utilisateurs

Utilisateurs de l'information	Besoins d'informations	Attentes	observations
Banque Mondiale et autres bailleurs	-état d'avancement des projets -utilisation des ressources -respect des accords de crédit -capacité de gestion l'équipe responsable	-atteinte des objectifs à des coûts raisonnables -respect des normes de qualités	-respect des montants des différentes avances demandées -raccourcir les délais de décaissement
Etat	-état d'avancement du projet -respect des priorités de l'Etat	-atteinte des objectifs dans	Contrepartie Suffisante et

Etat (suite)	-impact du projet dans le programme d'investissement public	les délais -consommation d'au moins 90% du crédit octroyé	libérée à temps
Responsables des projets	L'ensemble des besoins des Bailleurs et de l'Etat	-produire les informations dans les délais -consommer 90% du crédit	Une comptabilité Adaptée -un personnel compétent et intègre

Sources : nous même

2.1.2 Les éléments fondamentaux du cadre conceptuel

Les éléments fondamentaux constituent effectivement le cadre conceptuel de la comptabilité des projets. Ils comprennent l'objectif des états financiers, les caractéristiques qualitatives des états financiers les principes comptables de base, les méthodes d'évaluation, la structure des états financiers et le plan des comptes, contenu et fonctionnement.

2.1.2.1 L'objectif des états financiers

L'objectif des états financiers est de fournir une information sur l'origine des fonds et leurs emplois, l'état d'exécution de chaque projet par composante, la situation des demandes de remboursement par catégorie, la situation des comptes spéciaux, et le solde du crédit par catégorie, qui soit utile à l'ensemble des utilisateurs ci-dessus définis pour prendre des décisions.

L'origine des fonds et leurs emplois cumulés par bailleur depuis le démarrage du projet permettra aux utilisateurs d'avoir une vue d'ensemble de

l'exécution du projet et de vérifier le respect de l'accord de crédit par tous les partenaires et d'apprécier l'impact du projet dans le programme d'investissement public .

L'état d'exécution du projet par composante permettra aux utilisateurs d'apprécier l'état d'avancement du projet et partant, le niveau d'atteinte des objectifs. Par conséquent, ils pourront décider à partir d'informations fiables du redimensionnement des objectifs du projet et d'une phase prochaine. Ils pourront en outre, apprécier l'utilisation des ressources et la capacité de gestion de l'équipe chargée du projet. Ils pourront, enfin, vérifier si les priorités de l'Etat et les bénéficiaires sont pris en compte dans la mise en œuvre du projet.

La situation de toutes les demandes de remboursement par catégorie et surtout celles des relevés de dépenses et du compte spécial permettront une fois de plus aux utilisateurs d'apprécier l'utilisation des ressources et la capacité de gestion de l'équipe chargée du projet. Ils pourront vérifier aussi, si toutes les dépenses imputées aux différents bailleurs sont des dépenses éligibles au projet et à chaque bailleur.

Le tableau de suivi du crédit par catégorie permettra aux utilisateurs d'apprécier le niveau de consommation du crédit et, par conséquent, de modifier l'affectation des ressources et proroger la date de clôture du projet le cas échéant.

Les différents états ci-dessus cités sont interdépendants parce qu'ils reflètent différents aspects des mêmes transactions ou autres événements bien que chaque état fournisse une information différente de celle fournie par les autres. Ils se complètent pour fournir l'information nécessaire aux utilisateurs pour leurs prises de décisions.

Des états annexes avec des informations spécifiques viendront compléter l'information financière et permettront aux utilisateurs d'affiner leurs décisions.

2.1.2.2 Les caractéristiques qualitatives des états financiers

Nous prenons à notre compte les caractéristiques déterminées dans l'approche théorique à savoir que les états financiers auront pour objectif d'atteindre le critère général qui est l'utilité pour la prise de décision. Ainsi, ils auront les qualités suivantes : l'intelligibilité ou la compréhensibilité, la pertinence, la fiabilité, la comparabilité et la permanence des méthodes. Ils auront aussi des qualités particulières.

a) L'intelligibilité ou la compréhensibilité : c'est la qualité première conditionnant l'exploitation des états financiers car, faute de compréhension les états financiers deviennent presque inutiles. Ainsi, les états financiers des projets seront simples, adaptés à la nature et aux caractéristiques des projets et retraçant l'exécution effective de chaque projet.

b) La pertinence : l'information pertinente influence les décisions économiques des utilisateurs. Aussi, les états financiers des projets permettront aux utilisateurs d'évaluer les événements passés ou futurs et de confirmer ou corriger leurs évaluations passées en comparant les événements effectifs aux prévisions. Ils auront des qualités particulières de prévision et de confirmation de l'affectation des ressources, de la date de clôture du projet et de la programmation d'une prochaine phase du projet.

c) La fiabilité : l'information fiable est exempte de biais et d'erreurs significatifs et que les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter. Les états financiers auront l'ambition d'être fiables et ce, grâce à un système d'organisation comptable, de collecte des données, de l'enregistrement des données, de la reddition des comptes et surtout

du contrôle interne qui seront mis en place. Ils présenteront des qualités particulières de :

- vérifiabilité parce que l'organisation et les méthodes comptables garantiront cette qualité ;
- d'image fidèle parce que l'exécution va épouser les prévisions du tableau des coûts, du budget et des conditions de l'accord de crédit avec des coûts raisonnables ;
- de neutralité parce que l'information qui sera produite, sera la résultante des événements effectifs du projet et le cas échéant des dispositions prises par les bailleurs sans influence prédéterminée.

d) La comparabilité : l'information comparable permet d'identifier des ressemblances ou des différences entre deux ensembles de phénomènes économiques. Au titre des projets, cette qualité est plus appropriée pour une comparaison dans l'espace que dans le temps. La permanence des méthodes garantira cette qualité.

e) La permanence des méthodes : il y a permanence des méthodes lorsqu'il y a uniformité des pratiques et des méthodes comptables d'un exercice à l'autre. C'est une qualité indispensable pour pouvoir apprécier l'exécution réelle du projet. Les états financiers seront bâtis sur la permanence des méthodes.

Les états financiers des projets auront un objectif permanent d'atteindre les qualités ci-dessus citées tout en tenant compte des contraintes à savoir : le rapport coûts-avantages et de l'importance relative.

2.1.2.3 Les principes comptables de base

Compte tenu du caractère spécifique des projets, le cadre comptable va retenir certains principes généralement admis auxquels il va ajouter des principes nouveaux, spécifiques aux projets en tenant compte des critères

d'utilité, d'objectivité et de commodité de chaque principe. Ainsi, tous les principes retenus se présentent comme suit :

a)La prudence : ce principe suppose que la comptabilité doit satisfaire dans le respect de la règle de prudence, aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle a traitées.

La prudence : « appréciation raisonnable des événements et des opérations », consiste dans le cadre comptable des projets à prendre en compte dans le patrimoine du projet les dépenses effectivement payées, les encaissements effectifs et à la clôture de l'exercice tous les engagements effectifs facturés mais non encore payés. La prudence vise à présenter aux bailleurs de fonds le niveau réel d'exécution du projet.

b)La permanence des méthodes : le principe de permanence des méthodes (de présentation et d'évaluation) est indispensable au système cumulatif des données comptables adoptées par le cadre comptable des projets, et à la présentation du niveau d'exécution du projet .

Les changements de méthodes peuvent être essentiellement l'œuvre des bailleurs de fonds dans la recherche d'une meilleure information.

c)La correspondance tableau emplois/ressources de clôture tableau emplois/ressources d'ouverture : ce principe classique signifie que toutes les corrections d'écritures se font toujours au cours d'un exercice mais jamais entre la clôture d'un exercice et l'ouverture d'un autre.

d)La solidarité des exercices : ce principe, contrairement à celui de la spécialisation des exercices généralement admis, admet que des dépenses de fonctionnement se rapportant à des exercices postérieurs ou ultérieurs soient pris en compte dans la comptabilité de l'exercice au cours duquel elles ont été effectivement payées. Il exclut toute régularisation qui consiste à les rattacher à leurs exercices effectifs.

e)Le coût historique : ce principe classique d'application générale s'impose dans l'exécution des projets, en raison de ses avantages au plan de la simplicité, de la fiabilité et de présentation du niveau réel d'exécution du projet. Il exclut par contre toutes les réévaluations possibles.

f)L'immuabilité des valeurs d'acquisition: ce principe tout nouveau confirme et renforce celui du coût historique. Il signifie que tout bien acquis conserve la même valeur d'acquisition et reste dans le patrimoine du projet jusqu'à la fin de celui-ci sans réévaluation, sans provision et sans amortissement quel que soit son état.

g)La durée de vie limitée : ce principe prend le contre-pied de celui de la continuité de l'exploitation qui considère que l'entreprise est en activité et devant continuer à fonctionner dans un avenir raisonnablement prévisible. Celui-ci vient préciser et confirmer que tout projet a une durée de vie limitée dans le temps. Il justifie aussi en partie l'absence d'amortissement des biens acquis pour l'exécution du projet. Ce principe présume que toute décision à prendre dans le projet doit tenir compte de la date de clôture du projet.

h)La transparence : ce principe est capital pour l'obtention d'une information loyale. Il est aussi appliqué internationalement sous diverses appellations (clarté, bonne information, voire régularité et sincérité objective). Le principe de transparence commande :

- la conformité aux règles et procédures du cadre comptable des projets au plan comptable et au plan de la présentation des états financiers (notion de régularité) ;
- la présentation et la communication claire et loyale de l'information sans intention de dissimuler la réalité derrière l'apparence ;
- le respect de la règle de non compensation, dont l'inobservation fausserait le niveau d'exécution du projet et par conséquent l'image que doivent donner les états financiers annuels.

i) L'importance significative : ce principe est essentiel à une bonne information et concerne aussi bien l'état des opérations et événements spécifiques que les autres états financiers.

Sont significatifs tous les éléments susceptibles d'influencer le jugement que les destinataires des états financiers peuvent porter sur le patrimoine et la situation financière du projet.

Ce principe fait appel au jugement des responsables qui sont amenés à déterminer le caractère significatif ou non d'une information avant de la prendre en compte. Au titre des projets, ce principe sera utilisé à deux niveaux :

- au niveau des demandes de retrait de fonds où les comptables sont obligés d'opérer des arrondis pour avoir des chiffres ronds afin de faciliter la reddition des comptes ;

- au niveau de l'état des opérations et événements spécifiques où le principe conduit à l'obligation de fournir dans cet état, toute information (de nature comptable et financière qu'elle soit d'origine économique ou juridique) d'importance significative même si elle n'est pas prévue explicitement dans le cadre comptable des projets.

- exemples : les événements postérieurs à la clôture de l'exercice ou au cours de l'exercice, comme l'effondrement d'un bâtiment réalisé par le projet, la destruction d'une digue de barrage réalisée par le projet, etc. ...

- les biens d'importance significative cédés par l'administration publique ou par un projet précédent pour l'exécution du projet en cours ou encore le personnel fonctionnaire mis à la disposition du projet.

Ce point du principe suppose une évaluation des éléments ci-dessus cités pour permettre aux destinataires des états financiers d'apprécier les éléments qui sont venus contrarier l'atteinte des objectifs du projet et les valeurs qui contribuent à l'atteinte de ces mêmes objectifs.

j) L'entité du projet : le projet est une entité autonome distincte de son administration de tutelle. Ce principe commande que toutes les dépenses

exécutées concernent les composantes du projet et dans le seul intérêt de ses bénéficiaires. Ainsi, seuls les biens et prestations acquis par et pour le projet sont enregistrés dans sa comptabilité. En d'autres termes, seuls les biens et prestations éligibles au projet sont acceptés et financés par les bailleurs de fonds.

k) La périodicité cumulative : l'exécution du projet est mesurée périodiquement et de façon cumulative. La durée de l'exercice comptable est en général de douze mois. Ce principe vise à donner à la fin de chaque exercice les mouvements de la période et le cumul des dépenses par poste et par catégorie depuis le début du projet. Il donne ainsi le niveau réel d'exécution du projet et permet d'apprécier le niveau d'atteinte des objectifs du projet.

l) Le paiement effectif : une dépense d'investissement ou de fonctionnement est enregistrée au moment du paiement de son prix. En effet, la Banque Mondiale n'accepte que les pièces justificatives des dépenses effectivement payées. Ce principe permet de suivre le niveau de consommation de chaque catégorie de dépense et de prévoir les ré-allocations de fonds pour les catégories qui ont épuisé leurs lignes de crédit.

m) L'encaissement effectif : les demandes de retrait de fonds, les produits exceptionnels (agios créditeurs, ventes des biens du projet) sont enregistrés au moment où les fonds sont effectivement encaissés. Ce principe permet de suivre les encaissements de tous les fonds et produits exceptionnels du fait de l'exécution du projet. Il favorise l'instauration d'un esprit de bonne gestion de la chose publique.

n) Le principe de la codification analytique : ce principe implique que toute opération de dépense doit être logée dans un compte puis rattachée à un ou plusieurs codes analytiques relatifs à la composante, au service, à la catégorie et au niveau d'exécution du projet. Ce principe permet de suivre analytiquement les dépenses. Il est indispensable pour l'exécution des demandes de retrait de fonds conformément aux dispositions de l'accord de crédit. Il concourt à la

formation de l'image fidèle de l'exécution financière et physique de chaque projet.

2 1.2.4 Les méthodes d'évaluation

L'activité des projets consiste à :

- acquérir des biens et services ;
- réaliser des infrastructures socio-économiques ;
- renforcer les capacités des ressources humaines.

Pour la valorisation de ces biens et services et ce, dans le souci d'améliorer la pertinence des états financiers, le cadre comptable des projets opte pour la **convention du coût historique** qui est préconisée par l'IASC et le SYSCOA. A cette fin, le cadre comptable des projets retient **la valeur d'entrée** qui constitue un élément intangible du coût historique et qui comprend :

- le coût d'achat ou d'acquisition pour les biens achetés avec le cas particulier d'acquisition à titre gratuit ;
- le coût de production pour les biens produits par le projet éventuellement.

a) Le coût d'achat ou d'acquisition : il fait spécifiquement référence aux charges directes liées à l'achat et, le cas échéant, à l'installation du bien. Cette définition conduit à y inclure :

- le prix définitif d'achat ;
- les frais directs d'achat tels les droits et taxes admis par les bailleurs, les frais de transport, les commissions et les assurances ;
- les frais de montage, d'installation et de mise en état d'utilisation.

b) L'acquisition à titre gratuit : les projets bénéficient souvent des biens rétrocédés par l'Etat ou par des projets précédents. Ces biens doivent être évalués pour figurer dans un état annexe pour une information fiable et surtout pour donner une image fidèle de l'exécution du projet. Pour ce faire, **la valeur**

actuelle sera retenue c'est-à-dire une valeur d'estimation du moment qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien pour le projet.

c) Le coût de production : (biens produits par le projet éventuellement) il comprend :

- le coût d'acquisition des matières et fournitures utilisées ;
- les charges directes de production ;
- ainsi que les charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent raisonnablement être rattachées à la production.

2.1.2.5 la structure des états financiers

Le traitement des données nous a permis de retenir six états par exercice pour répondre aux principaux besoins des différents utilisateurs. Ces états sont :

- le tableau des dépenses par composante ;
- le tableau emplois/ressources ;
- le relevé des retraits de fonds ;
- la situation des comptes spéciaux ;
- le tableau de suivi du crédit par catégorie de dépenses ;
- l'état des opérations et événements spécifiques ;

Pour arriver à une cohérence de ces états financiers nous nous sommes posés **des hypothèses de base**.

1^{ère} hypothèse : une appréciation objective de l'exécution du projet: L'utilité du projet, c'est d'atteindre les objectifs que les partenaires au développement ont fixés.

Pour atteindre ces objectifs, toutes les parties prenantes ont accepté de découper l'activité du projet en parties homogènes appelées **parties** ou **composantes** du projet autour desquelles elles ont bâti le financement du projet généralement appelé **tableau des coûts du projet** qui constitue la partie

financière du rapport d'évaluation. Le tableau des coûts est un budget prévisionnel par composante sur toute la durée de vie du projet.

Ainsi, la meilleure façon d'apprécier l'état d'avancement du projet c'est de comparer les réalisations aux prévisions du tableau des coûts. Cela implique que **le tableau des dépenses par composante soit le premier état financier du cadre comptable des projets**. Mais cela suppose aussi, que la comptabilité soit à l'image du tableau des coûts, c'est-à-dire une comptabilité générale et budgétaire intégrée d'où la deuxième hypothèse.

2^{ème} hypothèse : une comptabilité de caisse du type budgétaire intégrée à la comptabilité générale : Elle est guidée par les principes d'encaissement et de décaissement effectifs et dominée par le concept de dépenses réparties en deux grandes catégories :

- les dépenses d'investissement analysées par nature ;
- les dépenses de fonctionnement analysées par destination.

Au vu des deux hypothèses, la conception des états financiers du cadre comptable des projets commence par le tableau des dépenses par composante comparées aux prévisions, suivi du tableau emplois/ressources, du relevé des demandes de retrait, de la situation du compte spécial accompagnée de la reconstitution de celui-ci, du tableau de suivi du crédit par catégorie de dépenses et enfin l'état des opérations et événements spécifiques. Ces états ont été retenus parce qu'ils traduisent mieux l'exécution du projet et répondent assez fidèlement aux besoins des décideurs. **Il faut noter en outre, que le suivi extra-comptable est indispensable pour la gestion quotidienne des projets.** Exemple : suivi des marchés, suivi des réalisations physiques, suivi de l'exécution technique, suivi des stocks le cas échéant etc. ...

a) La conception du tableau des dépenses par composante comparées aux prévisions : ce tableau prend sa source dans le tableau des coûts du rapport

d'évaluation. Il épouse parfaitement les grandes rubriques et les postes de dépenses du tableau des coûts. Il donne les réalisations de l'année et les réalisations cumulées depuis le démarrage du projet. Ces réalisations sont comparées aux prévisions effectives de la période et aux prévisions cumulées du tableau des coûts depuis le démarrage du projet et des écarts sont tirés.

Il comprend par composante d'une part les dépenses d'investissement regroupées par postes homogènes et d'autre part les dépenses de fonctionnement regroupées aussi par postes homogènes. Il n'y a donc pas, de tableau standard des dépenses par composante. Il prend chaque fois la forme du tableau des coûts du projet concerné.

- les dépenses d'investissement se composent généralement : des travaux de génie civil, des travaux d'aménagements routiers et forestiers, des véhicules, des équipements de bureau, des équipements techniques, des formations, des services de consultants et des financements des sous-projets des communautés bénéficiaires du projet ;
- les dépenses de fonctionnement se composent généralement : des salaires, de la main d'œuvre occasionnelle, des frais de fonctionnement des véhicules, des frais de réparation et d'entretien des bâtiments, des frais de missions internes et « externes », des fournitures de bureau et consommables informatiques, des frais d'eau, d'électricité, de téléphone et des frais divers de fonctionnement.

Les dépenses qui le composent sont prises en compte dès lors qu'elles sont exécutées et payées par et pour le compte du projet et financées par les bailleurs concernés.

Ce tableau permet d'apprécier le niveau d'exécution du projet. Il constitue en d'autres termes, une mesure de performance du projet.

b) La conception du tableau emplois/ressources: Ce tableau s'inspire du bilan de l'entreprise et donne l'exécution financière cumulée depuis le démarrage du projet à un moment donné. Il comprend deux principaux éléments : **les emplois et les ressources.**

- **les emplois** représentent l'usage des fonds reçus des différents bailleurs. Ils comprennent les emplois d'investissement, les emplois de fonctionnement, les tiers débiteurs, et la trésorerie à solde débiteur.

- un emploi d'investissement est une ressource contrôlée par le projet du fait d'événements passés et dont des avantages économiques sont attendus par le projet ;

- un emploi de fonctionnement est un emploi définitif en contrepartie des fournitures ou des prestations reçues par le projet ;

- les tiers comprennent les tiers débiteurs qui restent redevables au projet et les comptes relais débiteurs qui sont créés pour un besoin d'équilibre des comptes, les bailleurs débiteurs qui restent redevables à leurs co-bailleurs qui ont financé leurs opérations ;

- la trésorerie est constituée par les soldes débiteurs des comptes caisses et banques qui sont alimentés d'une part par les fonds des bailleurs qui prennent part au financement du projet et d'autre part par les produits exceptionnels .

- **les ressources** : représentent l'origine des fonds qui ont permis d'acquérir ou de réaliser les différents emplois. Elles comprennent l'avance initiale ou les avances de fonctionnement trimestrielles, les décaissements effectifs et les autres ressources composées des fournisseurs, des comptes relais créditeurs, des bailleurs créditeurs, des créditeurs divers et des produits exceptionnels.

- l'avance initiale ou les avances de fonctionnement trimestrielles sont constituées par les soldes des fonds mis à la disposition du projet par les bailleurs et qui attendent d'être justifiés ;

- l'avance initiale, c'est la première avance accordée dans l'ancienne formule de gestion des projets dont le montant reste fixe sauf modification autorisée par la Banque. Elle représente le coût de fonctionnement de quatre mois environ. Elle est régulièrement reconstituée à concurrence du montant justifié et accepté par la Banque ;
- l'avance de fonctionnement trimestrielle est initiée par l'IAAP et est justifiée à la fin de chaque trimestre à l'aide d'un rapport de gestion du projet, suivi d'une demande d'avance pour le trimestre suivant ;
- les décaissements représentent les différentes justifications acceptées et validées par les bailleurs et converties en subvention d'investissement et en subvention de fonctionnement ;
- les autres ressources sont constituées par les justifications en attente d'acceptation (comptes relais créditeurs créés pour un besoin d'équilibre des comptes), les tiers créditeurs auxquels le projet reste redevable, les bailleurs créditeurs qui ont financé leurs co-bailleurs et attendent d'être payés, et les produits exceptionnels composés des agios et intérêts créditeurs (cas de placement d'une partie de l'avance en DAT) et les ventes de certains matériels du projet.

Ces éléments sont pris en compte dans la comptabilité selon les conditions suivante :

- les emplois d'investissement et de fonctionnement sont pris en compte dans les états financiers s'ils répondent aux définitions et aux critères d'évaluation les concernant et surtout si ils ont été acquis ou réalisés pour les fins du projet ;
- les tiers débiteurs sont pris en compte si les fonds dont ils restent redevables proviennent des bailleurs qui prennent part au financement du projet ;

- les bailleurs débiteurs sont pris en compte si des opérations qui leur sont imputables ont été financées par leurs co-bailleurs ;
- les tiers débiteurs qui sont des comptes relais sont pris en compte si les opérations initiales dont ils proviennent sont des emplois d'investissement ou de fonctionnement déjà acceptés et comptabilisés ;
- la trésorerie, pour être prise en compte doit être constituée par les soldes des comptes banques et caisses qui sont alimentés d'une part par les fonds des bailleurs qui prennent part au financement du projet et d'autre part par les produits exceptionnels qui sont issus des biens du projet ;
- l'avance initiale et les avances de fonctionnement trimestrielles sont prises en compte si elles sont justifiées par des demandes de retrait préconisées par la Banque (formulaire 1903 et 1903B) et surtout si elles sont acceptées et décaissées par la Banque ;
- les décaissements effectifs convertis en subvention d'investissement et en subvention de fonctionnement sont pris en compte à concurrence des montants justifiés acceptés et validés par la Banque à l'aide d'un avis ;
- les autres ressources (fournisseurs, créiteurs divers, bailleurs créiteurs) sont prises en compte si elles ont permis l'acquisition ou la réalisation d'emplois d'investissement ou de fonctionnement pour les fins du projet ;
- les autres ressources qui sont des comptes relais sont prises en compte si les opérations initiales dont elles proviennent sont des emplois d'investissement ou de fonctionnement déjà acceptés et comptabilisés ;
- les autres ressources qui sont des produits exceptionnels sont prises en compte si elles sont issues des biens du projet et attestées par des pièces justificatives.

Le tableau emplois/ressources ainsi décrit peut se présenter dans ses grandes masses comme suit :

Tableau N°12 Le tableau emplois/ressources en grande masse

EMPLOIS	RESSOURCES
-dépenses d'investissement	-avance initiale ou
-dépenses de fonctionnement	-avance trimestrielle
-tiers	-décaissements effectifs
-trésorerie	-autres ressources

Sources : nous même

le tableau emplois/ressources permet d'avoir une vue générale de l'exécution financière par bailleur et de voir certains engagements qui n'apparaissent pas dans le tableau des dépenses par composante.

c) La conception du relevé des retraits de fonds ou justification de fonds reçus : Il présente une situation exhaustive des demandes de retrait ou la justification des avances trimestrielles par catégorie. Il présente le cumul des exercices précédents et le détail de la période en séparant les demandes de retrait par relevés de dépenses et les retraits par paiement direct. Il permet aux auditeurs de statuer sur l'éligibilité des dépenses par relevés de dépenses qui sont acceptées par les bailleurs en l'absence des pièces. Il est toujours fonction du nombre des catégories et des demandes de retrait. Il doit être établi par bailleur.

d) La conception de la situation du ou des comptes spéciaux : C'est un tableau qui reprend le solde de chaque compte spécial par bailleur au début de l'exercice. Il fait ensuite la sommation des mouvements débiteurs et créditeurs mois par mois et tire les soldes correspondants. Il permet d'apprécier l'utilisation des comptes spéciaux par comparaison avec le relevé des retraits et les différents états de rapprochement de chaque compte spécial. Il est suivi d'un tableau de reconstitution du compte spécial qui prend le solde à l'ouverture , plus les ressources encaissées dans la période, moins les dépenses de la période qui ont fait l'objet de demandes de retrait de fonds (DRF) et les dépenses qui n'ont pas encore fait l'objet de DRF. C'est un tableau qui permet de vérifier le

dernier solde de chaque compte spécial dans le tableau précédent et le solde de l'état de rapprochement au 31/12.

e) La conception du tableau de suivi du crédit par catégorie de dépenses:

C'est simplement une reproduction du relevé mensuel transmis par la Banque Mondiale qui donne le solde du crédit par catégorie en DTS (droit de tirage spécial). Pour une meilleure appréciation, le solde en DTS est converti en Francs CFA avec le cours du DTS au 31 décembre de l'année considérée. La situation du crédit permet de tirer à chaque fois sur la sonnette d'alarme pour les catégories qui sont sur le point d'épuiser leur crédit et de proposer une réallocation de fonds à travers les fonds non alloués ou les catégories qui présentent des soldes excédentaires au vu des activités qui restent à mener .

f) La conception de l'état des opérations et événements spécifiques:

C'est un tableau qui est utilisé en fonction de l'existence de ces éléments spécifiques. Il n'y a donc pas, un nombre limité d'éléments mais à titre indicatif on peut citer :

- les biens rétrocédés par l'Etat (terrain, bâtiments, matériel....) ;
- les biens rétrocédés par les projets précédents (bâtiments, matériel...) ;
- la destruction des biens acquis ou réalisés par le projet ;
- l'achèvement de marchés importants après la clôture de l'exercice qui sont simplement annoncés par les fournisseurs à l'absence de toute pièce officielle ;
- l'effectif et la masse salariale du personnel fonctionnaire mis à leur disposition ;
- les événements postérieurs au 31 décembre.

Tous ces éléments sont des informations d'importance significative. Elles ne peuvent être mentionnées que si elles apportent une contribution notable à l'obtention d'une image fidèle. En d'autres termes l'omission de l'une ou l'autre de ces mentions pourrait fausser la fidélité de l'image de l'exécution financière et physique du projet. Ces éléments doivent par conséquent être

identifiés et évalués. Le tableau n'a pas de tracé particulier, il suffit de mentionner les éléments qui doivent y figurer avec leurs valeurs.

g) Les états financiers : c'est le tracé des cadres des états financiers avec le contenu à titre indicatif parce que vu la spécificité des projets les contenus des différents états pourront varier d'un projet à l'autre.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

PROJET.....

Tableau des dépenses par composante (cas GEPRENAF)

Au 31/12.....

Bailleur.....

Tableau N°13.....

LIBELLE	Réalizations		Prévisions		Ecart	
	Cumul période	Cumul total	Cumul période	Cumul total	Cumul période	Cumul total
Composante A Renforcement des Capacités						
I Coûts d'investissement						
-- formation OP en BD						
-- formation OP en GT						
-- formation autres acteurs						
Total Composante A						
Composante B Biodiversité						
I Coûts d'investissement						
-- aménagement						
-- valorisation zone biodiversité						
-- équipements						
-- surveillance						

-- étude						
Total Coûts d'investissement						
II Coûts de fonctionnement						
-- petits équipements						
-- service DREEF						
-- appui surveillance						
total coûts de fonctionnement						
Total Composante B						
Composante C Gestion des Terroirs						
I Coûts d'investissement						
-- aménagement						
-- routes permanentes						
-- équipements						
-- autres MPV						
-- service						
total coûts d'investissement						
II Coûts de fonctionnement						
-- petits équipements						
-- appui fonctionnement						
total coûts de fonctionnement						
Total Composante C						

Composante D Gestion du Projet						
I Coûts d'investissement						
-- travaux						
-- équipements						
-- service						
total coûts d'investissement						
II Coûts de fonctionnement						
-- salaires						
-- missions						
-- appui						
-- autres charges						
-- fournitures de bureau						
-- fonctionnement matériel roulant						
-- entretien bâtiments						
total coûts de fonctionnement						
Total Composante D						
TOTAL GENERAL						

Sources nous même /sous inspiration MCIA : 133

Projet.....

Tableau Emplois/Ressources

AU 31/12.....

Cumul du.....au 31/12.....

Tableau N°14.....

EMPLOIS

libelle	IDA	Burkina	Autres	Total
I Investissements				
-- génie civil				
-- équipement				
-- formation				
Total investissement				
II Fonctionnements				
-- Salaires				
-- Autres dépenses de fonctionnement				
Total fonctionnement				
III Tiers				
-- justification à établir				
-- DRF à établir				
-- justificat° en attente d'acceptat°				
-- DRF en attente de paiement				
-- dépenses/instance/paiement				
-- structures d'exécution				
--bailleurs débiteurs				
-- compte d'attente				
-- débiteurs divers				
Total tiers				
IV Trésorerie				
-- banque				
--caisse				
Total trésorerie				
TOTAL GENERAL				

Projet.....

Tableau Emplois/Ressources

Au 31/12.....

Cumul du.....au 31/12.....

Tableau N°14(suite).....

RESSOURCES				
Libelle	IDA	Burkina	Autres	Total
I Avances				
-- avance initial ou				
-- avances trimestrielles				
II Décaissements				
-- subvention investissement P/D				
-- subvention investissement RDD				
-- subvention fonctionnement RDD				
Total décaissement				
III Autres Ressources				
-- fournisseurs à payer				
-- financement en attente				
-- subvention à recevoir				
-- bailleurs créditeurs				
-- créditeurs divers				
-- produits exceptionnels				
Total autres ressources				
TOTAL GENERAL				

Sources nous même /sous inspiration MCIA : 132

Projet.....

Relevé des demandes de retrait

Au 31/12.....

Tableau N°15.....

D/R N°	Cat 1	Cat 2	Cat 3	Cat 4	Cat N	TOTAL
I Cumul au 1/1/						
II Retrait RDD						
20						
22						
24						
26						
27						
28						
29						
31						
Total RDD						
Retrait P/D						
21						
23						
25						
30						
TotalP/D						
Total general						

Sources nous même /sous inspiration MCIA : 135

Projet.....

Situation du compte spécial

Au 31/12.....

Bailleur.....

Tableau N°16.....

LIBELLE	Mouvements		Soldes	
	débiteurs	créditeurs	débiteurs	créditeurs
Solde à l'ouverture				
- mouvements janvier				
- mouvements février				
- mouvements mars				
- mouvements avril				
- mouvements mai				
- mouvements juin				
- mouvements juillet				
- mouvements août				
- mouvements septembre				
- mouvements octobre				
- mouvements novembre				
- mouvements décembre				

Sources nous même

Projet.....

Reconstitution du compte spécial

Au 31/12.....

Bailleur.....

Tableau N°17.....

LIBELLE	Montant
I Solde à l'ouverture	
II Plus les ressources de la période	
----remboursements des DRF	
III Moins les dépenses de la période	
----décaissements de la période inclus dans les DRF	
----dépenses non encore demandées en remboursement	
Solde à la clôture	

Sources nous même /sous inspiration MCIA :137

Projet.....

Tableau de suivi du crédit par catégorie

Au 31/12.....

Tableau N°18.....

LIBELLE	Cat 1	Cat 2	Cat 3	Cat 4	Cat N	Fds non alloues	TOTAL
-Allocation initial en DTS							
-Consommation au 31/12.....en DTS							
-Solde en DTS au 31/12.....							
-Cours du DTS au 31/12.....							
Solde au 31/12.....en FCFA							
-DRF en attente de paiement							
-Engagement/attente DRF							
-Solde en FCFA au 31/12.... ;							

Sources nous même

2.1.2.6 Le plan des comptes

le plan des comptes consiste à déterminer l'ensemble des comptes et leur structuration.

a) Classement et codification des comptes: les comptes sont identifiés par un numéro auquel est rattaché un intitulé. Ces deux identifiants sont nécessaires pour enregistrer et suivre les opérations en comptabilité.

Répartition des opérations dans les comptes: le cadre comptable des projets, en vertu d'une part de ses deux hypothèses de base, opte pour une comptabilité générale et budgétaire intégrée qui permettra de suivre et les opérations de la comptabilité générale et l'exécution budgétaire en utilisant les mêmes comptes. D'autre part, en fonction des dispositions de L'IAAP qui préconise désormais, dans l'annexe I « de l'accord de crédit –retrait de fonds », **un maximum de quatre catégories de dépenses** couvrant les catégories suivantes : **1** travaux, **2** fournitures, **3** services de consultants et **4** autres, le cadre comptable des projets retient une codification décimale avec **8** classes ayant les codes 1 à 8. **les quatre premiers codes reprennent ceux des catégories de dépenses retenues par L'IAAP.**

Ainsi, le cadre comptable des projets prend le contre-pied de la comptabilité classique en s'inspirant des initiatives de GID pour créer ses propres classes de compte et partant ses propres comptes en vue d'une comptabilité générale et budgétaire intégrée et ce, pour un suivi efficace de l'exécution des projets.

b) Les différentes classes de comptes sont :

- les classes 1 à 4 se rapportent aux comptes de dépenses effectives.
 - classe 1 : comptes des travaux et de génie civil
 - classe 2 : comptes des fournitures (véhicules et équipements divers)
 - classe 3 : comptes des formations et services de consultants

-classe 4 : comptes des autres dépenses d'investissement et coûts de fonctionnement

- les classes 5 à 8 se rapportent aux comptes de tiers, trésorerie, d'avances, de subventions et de produits divers.

-classes 5 : comptes des tiers et d'attente

-classe 6 : comptes de trésorerie ;

-classe 7 : comptes d'avances des bailleurs

-classe 8 : comptes des subventions effectives et des produits divers

c) Codification des comptes : le cadre comptable des projets opte pour une codification à structure variable selon les classes permettant :

- de subdiviser tout compte

- de regrouper par grandes familles les opérations de nature relativement homogène ;

- d'accéder à des niveaux plus ou moins détaillés d'analyse des opérations;

- de faciliter le développement des applications informatiques afférentes au traitement automatisé des comptes et opérations.

Le numéro de chacune des classes 1 à 8 constitue le premier chiffre des numéros de la classe considérée. Les chiffres occupant les autres positions au sein de la codification caractérisent, de la gauche vers la droite, les niveaux d'affinement plus développés relatifs aux comptes principaux et aux sous-comptes. Le numéro d'un sous-compte commence toujours par celui du compte principal dont il constitue une subdivision. Ainsi, le niveau d'affinement des comptes de chaque projet se limitera au maximum à deux types de comptes : des comptes principaux et des sous comptes conformément à la structuration de son tableau des coûts pour faciliter le suivi de l'exécution budgétaire.

d) Codification analytique : la codification analytique est nécessaire et indispensable pour la comptabilité des projets, ne serait-ce que pour produire les demandes de remboursement. La codification analytique est fonction de la

nature du projet, de la taille du projet, du nombre de services qui exécutent le projet, du nombre de centres de dépenses et du système comptable mis en place. Il n'y a donc pas, une codification analytique standard. Mais à titre indicatif le cadre comptable préconise seulement des dispositions à prendre en cas de codification. Ainsi, chaque comptabilité pourra codifier :

- les différents journaux utilisés ;
- le niveau d'exécution de l'opération (central, régional) ;
- le service exécutant l'opération
- le type de service exécutant l'opération (agriculture, santé animale, environnement, eau, etc. ...) ;
- les bailleurs de fonds ;
- les comptes banques ;
- les composantes du projet (parties identifiées dans le rapport d'évaluation) ;
- les types de remboursement ;
- les catégories de remboursement ;
- les monnaies utilisées ;
- etc. ...

e) Organisation du plan des comptes de chaque projet: Le plan des comptes du cadre comptable est l'ensemble des comptes définis et identifiés par un numéro et un intitulé. La codification de base du cadre comptable des projets est limitée aux comptes principaux et aux sous-comptes qui sont respectivement de deux et quatre chiffres. Le cadre comptable des projets donne ici, les sous-comptes qui sont généralement utilisés, mais il faut s'attendre toujours à la particularité des tableaux de coûts qui commanderont ainsi des adaptations, aussi bien des comptes principaux que des sous-comptes.

-Cadre comptableTableau N°19..... **Cadre comptable ou liste des comptes principaux**

Classe et N°/comptes	Intitulé des comptes
Classe 1	Comptes de travaux et de génie civil
10	Bâtiments installations, agencements et réhabilitations
11	Aménagements terrains agricoles et réhabilitations
12	Aménagements forestiers et réhabilitations
13	Aménagements hydroagricoles et réhabilitations
14	Aménagements routiers et réhabilitations
15	Autres travaux et réhabilitations
Classe 2	Comptes de fournitures et équipements divers
20	Matériel roulant
21	Matériel et mobilier
22	Matériel et équipements techniques
Classe 3	Comptes des formations et services de consultants
30	Formations des agents du projet
31	Formations des bénéficiaires du projet
32	Services de consultants
Classe 4	Comptes autres dépenses d'investissement et coûts de fonctionnement
40	Autres dépenses d'investissement
41	Salaires
42	Entretiens et réparations divers
43	Autres coûts de fonctionnement
Classe 5	Comptes de tiers
50	Avances aux structures d'exécution
51	Comptes relais débiteurs

52	Financement inter-bailleurs débiteurs
53	Débiteurs divers
54	Comptes relais créditeurs
55	Financement inter-bailleurs créditeurs
56	Créditeurs divers
57	Comptes de virements internes et d'attente
Classe 6	Comptes de trésorerie
60	Comptes banques et trésor
61	Comptes caisses
Classe 7	Comptes d'avances des bailleurs
70	Avance initiale
71	Avances trimestrielles
Classe 8	Comptes de subventions effectives et produits divers
80	Subventions d'investissement
81	Subventions de fonctionnement
82	Produits divers

Sources nous même/sous inspiration GID

-Liste des comptes

CLASSE 1 COMPTES DE TRAVAUX ET DE GENIE CIVIL

10 Bâtiments, installations, agencements et réhabilitations

- 1010 Bâtiments administratifs
- 1011 Installations et agencements administratifs
- 1012 Bâtiments communautaires
- 1013 Réhabilitations bâtiments administratifs
- 1014 Réhabilitations bâtiments communautaires
- 1015 Infrastructures socio-économiques

11 Aménagements terrains agricoles et réhabilitations

- 1110 Cordons pierreux et autres digues
- 1112 Traitements de ravines
- 1113 Protections des berges
- 1114 Réhabilitations diverses
- 1199 Autres aménagements de terrains agricoles

12 Aménagements forestiers et réhabilitations

- 1210 Délimitations des forêts classées
- 1211 Ouvertures de pistes
- 1212 Restaurations zones dégradées
- 1213 Pare-feu
- 1214 Identifications des zones pastorales
- 1215 Bornages zones et pistes pastorales
- 1216 Restaurations zones pastorales
- 1217 Créations de points de pacages
- 1218 délimitations couloirs de transhumance
- 1219 Délimitations forêts villageoises
- 1220 Créations de points d'eau
- 1221 Créations de pépinières
- 1222 Réhabilitations diverses
- 1223 cartes et photos
- 1299 Autres aménagements forestiers

13 Aménagements hydroagricoles et réhabilitations

- 1310 Barrages et digues
- 1311 Canaux d'irrigation
- 1312 Aménagements de bas fonds
- 1313 Réhabilitations diverses
- 1399 Autres aménagements hydroagricoles

14 Aménagements routiers et réhabilitations

- 1410 Pistes permanentes
- 1411 Pistes temporaires
- 1412 Ouvrages de franchissements
- 1413 Réhabilitations diverses
- 1499 Autres aménagements routiers

15 Autres travaux et réhabilitations

- 1510 Retenues d'eau
- 1511 Puits ouverts
- 1512 Forages
- 1513 Réhabilitations diverses
- 1599 Travaux divers

CLASSE 2 COMPTES DE FOURNITURES ET**EQUIPEMENTS DIVERS****20 Matériel roulant**

- 2010 Véhicules à 4 roues
- 2011 Véhicules à 2 roues
- 2099 Autre matériel roulant

21 Matériel et mobilier

- 2110 Matériel de bureau
- 2111 Mobilier de bureau
- 2112 Mobilier pour logements
- 2113 Logiciel et matériel informatique
- 2114 Mobilier scolaire
- 2199 Autre matériel et mobilier

22 Matériel et équipements techniques

- 2210 Matériel et équipements agricoles
- 2211 Matériel et équipements forestiers

- 2212 Matériel et équipements miniers
- 2213 Matériel et équipements de travaux publics
- 2214 Matériel et équipements hydroagricoles
- 2215 Matériel et équipements sanitaires
- 2216 Matériel pédagogique
- 2299 Autre matériel et équipements techniques

CLASSE 3 COMPTES DE FORMATIONS ET SERVICES DE

CONSULTANTS

30 Formations des agents du projet

- 3010 Formations à l'étranger
- 3011 Formations locales
- 3012 Voyages d'études
- 3099 Autres formations

31 Formations des bénéficiaires du projet

- 3110 Formations à l'étranger
- 3111 Formations locales
- 3112 Voyages d'études
- 3199 Autres formations

32 Services de consultants

- 3210 Audit du projet
- 3211 Etudes diverses
- 3212 Assistances diverses
- 3213 Revue à mi-parcours
- 3299 Autres services de consultants

CLASSE 4 COMPTES AUTRES DEPENSES

D'INVESTISSEMENT ET COÛTS DE FONCTIONNEMENT

40 Autres dépenses d'investissement

- 4010 Financement des sous projets

- 4011 Frais de concours divers
- 4012 Foires et journées agricoles
- 4013 Appui institutionnel
- 4099 Divers investissements

41 Salaires

- 4110 Salaires et indemnités
- 4111 Main-d'œuvre occasionnelle
- 4112 Avantages en nature

42 Entretien et réparations divers

- 4210 Fonctionnement véhicules à 4 roues
- 4211 fonctionnement véhicules à 2 roues
- 4212 Entretien et réparations bâtiments
- 4213 Entretien et réparations matériel et mobilier de bureau
- 4214 Entretien et réparations matériel informatique
- 4299 Entretien et réparations divers

43 Autres coûts de fonctionnements

- 4310 Frais de missions internes
- 4311 frais d'eau, d'électricité et de téléphone
- 4312 Fournitures de bureau et consommables informatiques
- 4399 Divers coûts de fonctionnement

CLASSE 5 COMPTES DE TIERS

50 Avances aux structures d'exécution

- 5010 Avance/structure 1
- 5011 Avances/structure 2
- 5099 Avances/structure N

51 Comptes relais débiteurs

- 5110 Avances attendues
- 5111 DRF à établir
- 5112 Justifications à établir

- 5113 DRF en attente de paiement bailleur 1
- 5114 DRF en attente de paiement bailleur 2
- 5115 DRF en attente de paiement bailleur N
- 5116 Justification en attente d'acceptation bailleur 1
- 5117 Justification en attente d'acceptation bailleur 2
- 5118 Justification en attente d'acceptation bailleur N

52 Financements inter-bailleurs débiteurs

- 5210 Financement accordé au bailleur 1
- 5211 Financement accordé au bailleur 2
- 5299 Financement accordé au bailleur N

53 Débiteurs divers

- 5310 Avance au personnel
- 5399 Autres débiteurs

54 Comptes relais créditeurs

- 5410 Financement divers bailleurs
- 5411 Subvention à recevoir bailleur 1
- 5412 Subvention à recevoir bailleur 2
- 5413 Subvention à recevoir bailleur N

55 Financements inter-bailleurs créditeurs

- 5510 Financement reçu du bailleur 1
- 5511 Financement reçu du bailleur 2
- 5599 Financement reçu du bailleur N

56 Crédeurs divers

- 5610 fournisseurs divers
- 5699 Autres créanciers

57 Comptes de virement interne et d'attente

- 5710 Compte de virement interne
- 5711 Compte d'attente
- 5712 Facture en instance de paiement

CLASSE 6 COMPTES DE TRESORERIE**60 Comptes banques et trésor**

- 6010 Compte trésor
- 6011 Compte spécial (par bailleur)
- 6099 Autres comptes bancaires

61 Comptes caisses

- 6110 Caisse 1
- 6111 Caisse 2
- 6112 Caisse 3

CLASSE 7 COMPTES D'AVANCE DES BAILLEURS**70 Avance initiale**

- 7010 Avance initiale bailleur 1
- 7011 Avance initiale bailleur 2
- 7099 Avance initiale bailleur N

71 Avances trimestrielles à justifier

- 7110 Avances trimestrielles bailleur 1
- 7111 Avances trimestrielles bailleur 2
- 7199 Avances trimestrielles bailleur N

CLASSE 8 COMPTES DE SUBVENTIONS EFFECTIVES ET**PRODUITS DIVERS****80 Subventions d'investissement**

- 8010 Subventions d'investissement bailleur 1
- 8011 Subventions d'investissement bailleur 2
- 8099 Subventions d'investissement bailleur N

81 Subventions de fonctionnement

- 8110 Subventions de fonctionnement bailleur 1
- 8111 Subventions de fonctionnement bailleur 2
- 8199 Subventions de fonctionnement bailleur N

82 Produits divers

8210 Agios et intérêts créditeurs

8211 Produits de cession matériel du projet

-Contenu et fonctionnement des comptes : nous allons donner le contenu et le fonctionnement des comptes sans énumérer les sous comptes qui font partie de la liste des comptes **en annexe I**

Section III Terminologie

A défaut d'une terminologie comptable, nous avons recensé les termes couramment utilisés dans la gestion des projets financés par la banque mondiale (cf annexe III)

Section IV Application du cadre comptable

L'application du cadre comptable des projets et programmes de développement suppose un dispositif de fonds et de forme pour lui assurer un minimum de succès.

4.1 Dispositif de fond

Le dispositif consiste à réunir toutes les conditions indispensables au fonctionnement d'un système comptable.

4.1.1 Souhait d'un droit comptable

A l'instar des autres plans comptables, il est souhaitable que le cadre comptable des projets et programmes de développement s'appuie sur un droit comptable spécifique aux projets. La finalisation d'un tel projet n'est pas pour demain. Alors, nous préconisons que le présent cadre comptable puisse s'inspirer du droit comptable dans les Etats de l'UEMOA en prenant à son

compte les articles de portée générale qui peuvent bien s'appliquer aussi bien aux entreprises qu'aux projets et programmes de développement.

A cet effet, nous allons indexer des articles qui pourront être retenus en tout ou en partie ou aménagés pour s'adapter à la particularité des projets :

- a) **Au titre des dispositions générales** nous indexons les articles : 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11.
- b) **Au titre de l'organisation comptable**, nous indexons les articles : 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24.
- c) **Au titre des états financiers**, seule une forme définitive du cadre comptable, peut permettre de décrire les obligations à respecter .
- d) **Au titre des règles d'évaluation** nous indexons les articles : 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 51, 52.
- e) **Au titre de la valeur probante des documents, contrôle des comptes, collecte et publicité des informations comptables** nous indexons les articles : 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73.

4.1.2 Hiérarchie des lois

En plus du droit comptable qui est indispensable, il y a lieu de rappeler que les projets et programmes résultent toujours de contrats entre la Banque et l'Emprunteur. Ainsi, les projets sont à la croisée des chemins de plusieurs textes nationaux et internationaux dont il convient de connaître la hiérarchie pour mieux les utiliser.

Ces textes sont principalement : les conditions générales applicables aux Accords de Crédit de Développement de la Banque Mondiale, les accords de crédit relatifs à chaque projet, les directives de la Banque relatives aux différents marchés et les différents textes nationaux surtout sur les marchés publics.

Les dispositions actuelles préconisent qu'en cas d'incompatibilité entre une disposition quelconque d'un Accord de Crédit de Développement et d'une disposition des autres textes ci-dessus cités, la disposition de l'Accord de Crédit de Développement l'emporte.

Entre les dispositions des autres textes de la Banque et les dispositions des textes nationaux, les dispositions des textes de la Banque l'emportent.

4.1.3 Assurer la qualité des comptes

Le cadre comptable doit être en mesure de présenter des comptes dignes de confiance afin de produire des états financiers utiles à la prise de décision. Cette qualité des comptes est tributaire de l'analyse comptable. En effet, on dit généralement que la valeur d'un système comptable doit énormément aux performances de son système d'analyse comptable.

Pour être efficace, l'analyse comptable doit reposer sur un certain nombre de règles de contrôle interne. Et ce, dès la phase préliminaire de la reconnaissance des documents à comptabiliser. Ces règles sont les suivantes :

a) *contrôle de validité* : il consiste à vérifier la conformité de chaque document comptable par rapport aux règles de traitement préconisées par le projet. C'est l'ensemble des autorisations symbolisées par des signatures ou visas de personnes nommément désignées.

b) *Contrôle d'existence* : il consiste à vérifier l'existence et la véracité de la transaction qui est traduite dans le document comptable. Exemple : la facture fournisseur dont les articles ne sont pas livrés ne peut pas être payée ni enregistrée dans la comptabilité du projet.

c) *Contrôle d'exhaustivité* : il consiste à s'assurer que toutes les transactions validées sont saisies dans la comptabilité du projet sans omission aucune.

d) *Contrôle de titre* : il consiste à vérifier la nature et l'étendue du droit ou du devoir du projet relatifs à un bien, une créance ou une dette.

e) Contrôle d'appartenance : il consiste à vérifier que toutes les transactions à saisir doivent concerner le projet. C'est l'application du principe de l'entité du projet.

Le dispositif de fonds dont nous venons de tracer les grandes lignes a besoin du dispositif de forme pour jouer efficacement son rôle.

4.2 Dispositif de forme ou organisation comptable

L'application du cadre comptable des projets suppose la conception et la mise en place d'un système comptable qui prend en compte tous les éléments qui vont lui permettre de satisfaire tous les besoins d'information financière.

Le système doit :

- Veiller au respect du droit comptable en l'occurrence à la tenue des livres obligatoires à savoir : le livre journal, le grandlivre, la balance générale des comptes et le livre d'inventaire. Le livre journal peut être détaillé en autant de journaux auxiliaires en fonction des besoins de chaque projet ;
- Mettre en place une comptabilité centralisée afin d'assurer un enregistrement chronologique des opérations comptables et un meilleur archivage des pièces comptables ;
- Prévoir un système de numérotation interne et d'archivage des pièces comptables et le délai de conservation de celles-ci (minimum durée de vie du projet) ;
- Mettre en place un contrôle interne adéquat pour assurer surtout la sauvegarde des biens et valeurs du projet ;
- Etre contrôlable : c'est-à-dire la possibilité pour toute personne de l'art, surtout extérieur au système, d'en contrôler les opérations et la qualité par des moyens objectifs ;

- Permettre le recrutement d'un personnel comptable qualifié et en nombre suffisant apte à mettre en œuvre le cadre comptable comme il se doit. Il faut en outre identifier les différents postes à pourvoir, faire la description des tâches et définir les profils de recrutement ;
- Permettre le choix d'un procédé comptable apte à produire les informations financières dans les délais ;
- Elaborer un plan comptable du projet en s'inspirant de la liste des comptes du cadre comptable et du tableau des coûts du projet ;
- Pouvoir identifier l'ensemble des opérations comptables afin de préparer en avance le schéma des écritures à l'aide du fonctionnement des différents comptes. A titre d'exemple, nous donnons la liste des opérations courantes dans les projets :
 - demande de l'avance initiale
 - demande des avances trimestrielles à justifier
 - réception des fonds demandés (avance initiale et avances trimestrielles)
 - réception de la contrepartie de l'Etat;
 - mise des fonds à la disposition des structures d'exécution;
 - exécution et justification des fonds par les structures d'exécution ;
 - exécution des dépenses au niveau central;
 - présentation des DRF ;
 - présentation des états justificatifs des avances trimestrielles ;
 - présentation d'une nouvelle demande d'avance trimestrielle ;
 - réception des fonds au compte spécial (cas des DRF) ;
 - acceptation des justificatifs de l'avance trimestrielle ;
 - réception des fonds d'une nouvelle avance trimestrielle au compte spécial ;
 - le bailleur 1 finance les dépenses du bailleur 3 ;
 - le bailleur 2 finance les dépenses du bailleur 1 ;

- le bailleur 2 finance les dépenses du bailleur 3 ;
- le bailleur 3 finance les dépenses du bailleur 2 ;
- rejet d'une partie de la DRF N°1 ;
- rejet d'une partie de la justification N°1 ;
- vente des motos du projet (location-vente) ;
- mise d'une partie de l'avance initiale en DAT ;
- approvisionnement de la caisse ;
- exécution des dépenses par la caisse
- etc.

Au vu des dispositifs à respecter en cas d'application du cadre comptable des projets, nous proposons des recommandations et des dispositions de mise en œuvre à même de faciliter la mise en place des dispositifs de fond et de forme.

Chapitre II Recommandations et Perspectives de Mise en Œuvre

Section I Recommandations

La mise en œuvre effective du cadre comptable des projets requiert de notre part une seule recommandation qui comprendra plusieurs volets couvrant tous les aspects de la gestion comptable, financière et organisationnelle du projet. **Cette recommandation, c'est l'élaboration d'un manuel de procédures** qui devra couvrir tous les domaines du projet avec l'objectif d'instaurer à tous les niveaux un contrôle interne adéquat. Il mettra l'accent sur :

- l'organisation du projet ;
- la gestion des ressources humaines ;
- la gestion des biens durables ;
- l'organisation comptable et budgétaire ;
- la gestion des approvisionnements et des marchés ;
- la gestion des comptes spéciaux ;
- le suivi du système rapport de gestion de projet (RGP).

1.1 Organisation du projet

Le manuel de procédures devra pouvoir décrire :

- les organes d'administration et de gestion ;
- la composition des organes ;
- les attributions des organes ;
- les structures de gestion du projet ;
- l'organigramme du projet ;
- l'implantation géographique du projet ;

-l'activité du projet.

1.2 Gestion des ressources humaines

Le manuel de procédures devra pouvoir décrire ou proposer éventuellement :

- les profils des différents postes ;
- les procédures de recrutement ;
- la gestion des carrières ;
- l'administration du personnel ;
- le niveau de rémunération par catégorie d'agent ;
- la discipline à respecter ;
- la gestion des formations.

1.3 gestion des biens durables

Le manuel de procédures devra pouvoir :

- proposer une utilisation rationnelle des biens ;
- proposer des procédures d'acquisition, d'utilisation, d'entretien, d'inventaire et de sortie ;
- proposer une subdivision des biens en sous-catégorie ;
- proposer un registre des biens durables ;
- proposer une codification des biens durables afin de pouvoir identifier les biens du projet au milieu d'un ensemble d'autres biens.

1.4 Organisation comptable et budgétaire

Le manuel de procédures devra pouvoir :

- proposer un processus de budgétisation et son suivi ;

- proposer une organisation comptable ;
- proposer une procédure de traitement comptable ;
- proposer un procédé comptable apte à produire les informations financières dans les délais ;
- proposer ou conseiller un logiciel adapté à la gestion des projets qui a un représentant sur place capable d'apporter toutes les modifications possibles et qui garantit surtout la fiabilité des informations produites ;
- proposer une procédure de règlement des dépenses ;
- proposer une procédure de retrait des fonds ;
- écrire le schéma des écritures comptables ;
- proposer ou conseiller une comptabilité centralisée à même de veiller sur la qualité des opérations et écritures comptables, afin d'éviter les rejets des dossiers qui sont nuisibles à la fiabilité des informations financières ;
- proposer ou conseiller l'utilisation d'un auditeur interne en fonction de la taille du projet et du nombre des opérations et surtout l'importance des petites dépenses.

1.5 Gestion des approvisionnements et des marchés

Le manuel de procédures devra pouvoir :

- décrire la planification de la passation des marchés ;
- décrire la procédure générale des approvisionnements ;
- décrire le dossier type de passation des marchés ;
- décrire la procédure de passation des marchés par appel d'offre international ;
- décrire la procédure de passation des marchés par appel d'offre national ;
- décrire la procédure de passation des marchés par consultation restreinte ;
- décrire la procédure de passation des marchés de gré à gré ;

- décrire la procédure de passation des marchés par consultation de trois fournisseurs ;
- décrire la procédure des achats directs sans consultation de plusieurs fournisseurs ;
- décrire le cycle de passation des marchés ;
- décrire l'administration des marchés.

1.6 Gestion des comptes spéciaux

Le manuel de procédures devra pouvoir :

- rappeler les conditions de gestion préconisées par la Banque Mondiale à savoir une gestion saine avec des états de rapprochement périodiques où toutes les divergences doivent être expliquées. Il doit rappeler en outre que le compte spécial ne supporte que les dépenses éligibles aux catégories et pourcentages de financement autorisés par la Banque ;
- rappeler que le compte spécial ne doit recevoir de fonds que l'avance initiale autorisée au début du projet, les différentes reconstitutions qui s'en suivent ou les avances trimestrielles et éventuellement les augmentations de l'avance initiale ;
- rappeler que les fonds du compte spécial ne peuvent pas être prélevés et déposés sur d'autres comptes sans l'autorisation de la Banque ;
- rappeler que les fonds du compte spécial ne peuvent pas être utilisés pour le financement des dépenses imputables à d'autres bailleurs en prévision de la disponibilité prochaine des fonds de ces bailleurs.

1.7 Suivi du système Rapport de Gestion du Projet (RGP)

Le manuel de procédures devra pouvoir :

- décrire le système de RGP à savoir :

- les conditions à remplir pour être admis aux décaissements sur la base de RGP ;
 - la préparation du projet à des décaissements sur la base de RGP ;
 - le traitement des décaissements sur la base de RGP ;
 - le suivi trimestriel du projet à l'aide de tous les tableaux préconisés par le système.
- décrire au titre du suivi trimestriel du projet :
- le rôle et les tâches du service financier et comptable ;
 - le rôle et les tâches du service suivi évaluation ;
 - le rôle et les tâches du service des marchés ;
 - le rôle et les tâches des services techniques.

Les dispositifs de fond et de forme aussi bien que les recommandations sont nécessaires à l'application du cadre comptable des projets. Cette application est tributaire à la mise en œuvre effective du cadre comptable, qui, elle aussi, dépend de l'acceptation et de la validation de celui-ci par les principaux demandeurs d'informations qui sont la Banque Mondiale et l'Etat Burkinabé. De ce fait, il faut étudier les possibilités de mise en œuvre du cadre comptable des projets.

Section II Perspectives de mise en œuvre

Les perspectives de mise en œuvre passent par une acceptation du cadre comptable qui suppose que celui-ci apporte des avantages certains en matière d'informations comptables et financières. Pour s'en convaincre, il faut nécessairement :

- une prise de connaissance du cadre comptable par la Banque Mondiale et l'Etat Burkinabé ;
- un test d'application du cadre comptable pendant un certain temps par certains projets.

2.1 Prise de connaissance du cadre comptable

La prise de connaissance consistera à une étude approfondie du cadre comptable par des spécialistes de la Banque et de l'Etat. A cette fin, les deux principaux demandeurs d'informations pourraient désigner une équipe de spécialistes composée de comptables, de financiers, de juristes et même de techniciens qui auront pour tâche d'étudier le cadre comptable au plan théorique et sur la base de cas pratiques.

2.1.1 Etude au plan théorique

Les spécialistes auront pour tâche de vérifier et d'apprécier le bien-fondé et le cheminement logique du cadre comptable. A la lumière de cette vérification, les zones d'ombre et les insuffisances devraient être corrigées si le cadre se justifie et si son cheminement est cohérent et fiable. Cette étude sera suivie d'une autre basée sur des cas pratiques afin de mieux juger le cadre comptable.

2.1.2 Etude sur la base de cas pratiques

Le cadre comptable corrigé subira un jeu de simulations à partir de cas pratiques tirés de la gestion de certains projets. Ces simulations prendront en compte les premières opérations d'avance jusqu'à couvrir plusieurs demandes de retrait de fonds, de paiements directs, d'engagements spéciaux, de justification d'avance de fonds, de rejet partiel ou total, etc. ... et l'établissement des états financiers. A l'issue de ces simulations, les insuffisances qui persistent seront corrigées.

La prise de connaissance sera sanctionnée par un rapport qui devra décider de la suite à donner au cadre comptable des projets. Si l'appréciation théorique est favorable, le cadre comptable subira un test d'application par certains projets au Burkina et même dans d'autres pays.

2.2 Test d'application

Le test d'application consistera à choisir un certain nombre de projets de manière à couvrir tous les secteurs d'activité, en vue d'avoir un échantillon représentatif susceptible de donner les résultats escomptés. Ce test devra bénéficier des dispositions suivantes :

- le personnel comptable des projets retenus bénéficiera d'une initiation pour l'application du cadre comptable ;
- le dispositif comptable de chaque projet sera revu en conséquence
- le matériel informatique et surtout le logiciel comptable de chaque projet subira des adaptations ou même des changements;
- chaque projet devra bénéficier de missions d'appui et de supervision (2 à 3 fois par an).

Le test durera 1 à 2 ans maximum et fera l'objet d'un rapport qui va se prononcer définitivement sur le cadre comptable des projets et programmes de développement.

Si le rapport est favorable, il faut immédiatement prendre la décision d'élaborer un droit comptable des projets et programmes de développement avant de mettre en application le cadre comptable sur une grande échelle.

Conclusion deuxième partie

Au vu du processus théorique d'élaboration du cadre comptable, nous avons essayé d'élaborer celui des projets et programmes de développement. Mais la particularité des projets, le type d'information demandée par les décideurs et le niveau d'efficacité que nous avons choisi d'atteindre, nous ont amené à forger un autre chemin surtout en matière de codification des comptes et des états financiers, dans le seul souci de produire une information utile aux prises de décisions.

Le choix des comptes pour le cadre comptable pourrait être une grande interrogation pour les uns et les autres et surtout pour les comptables qui préfèrent la permanence des méthodes ou des systèmes. Aussi, tenons-nous à les rassurer que le numéro de compte est tout simplement un système d'identification et de classification des données comptables qui n'entache en rien la qualité d'une information comptable logiquement bien structurée.

Le cadre comptable ainsi conçu a essayé de puiser à chaque fois dans la logique comptable généralement vécue pour construire sa charpente. Ceci est visible :

- au niveau des nouveaux principes comptables que nous avons pris en compte ;
- au niveau de l'analyse des dépenses par destination et non par nature ;
- au niveau des états financiers qui porte l'emprunte des projets et non celle des entreprises commerciales ;
- au niveau du choix des comptes et de leur fonctionnement qui décrivent la réalité des projets.

Le tout peut sembler nouveau mais les différentes dispositions prises restent conformes aux réalités quotidiennes de la gestion. Ainsi, elles constituent

pour notre part la solution la mieux appropriée pour la gestion des projets que les adaptations souvent difficiles et confuses de la comptabilité classique des entreprises commerciales.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

Conclusion générale

De l'antiquité à nos jours, la comptabilité a évolué en passant par les os entaillés, les quipous, la comptabilité à partie simple à la comptabilité à partie double. Chaque étape de cette évolution était pour répondre aux besoins du moment de l'homme, le principal utilisateur de l'information comptable.

La clé de voûte de cette évolution a été la normalisation et la professionnalisation de la comptabilité. En effet, toujours pour les besoins de l'homme, l'on a créé une comptabilité pour les assurances, une comptabilité pour les banques et une comptabilité pour les entreprises commerciales et industrielles. Ainsi, à chaque fois que les besoins des hommes d'affaires évoluent, ils amènent les professionnels de la comptabilité à faire évoluer aussi la comptabilité et surtout l'information qui en découle pour leurs prises de décisions.

Aussi, vu les problèmes et les insuffisances rencontrés dans la gestion des projets au Burkina Faso et vu surtout que ces insuffisances se répètent et ont tendance à se pérenniser, nous avons tenté d'apporter notre modeste contribution à la conception d'un cadre comptable pour les projets et programmes de développement et ce, dans la logique de l'évolution de la comptabilité.

Ainsi, à l'instar du processus théorique nous avons abordé notre étude à travers la détermination des utilisateurs de l'information financière et leurs besoins, de l'objectif de l'information financière, des principes comptables de base, des méthodes d'évaluation, de la structure des états financiers, du plan des comptes et de la terminologie dans un souci de rigueur et de clarté. Sans prétendre épuiser le sujet dans son étendue et sa complexité ni appréhender de façon exhaustive chaque élément du cadre comptable, nous avons cependant le sentiment d'avoir jeté les bases d'un cadre comptable pour les projets et

programmes de développement au Burkina Faso que des recherches encore plus approfondies pourront amender et améliorer dans l'objectif d'une gestion efficace des projets.

Puissent donc, les constatations que nous a fait découvrir notre étude, et les réflexions et recommandations qu'elle nous a inspirées, servir à la résolution des problèmes évoqués. Certes, les solutions que nous préconisons semblent s'écarter de la comptabilité classique, mais elles sont commandées par la particularité des projets et des réalités professionnelles vécues. Du reste, nous acceptons d'avance vos observations et critiques constructives pour l'amélioration du cadre comptable des projets et programmes de développement.

ANNEXES

ANNEXES I

Contenu et fonctionnement des comptes

CLASSE 1 COMPTES DE TRAVAUX ET DE GENIE CIVIL

Les comptes de la classe 1 enregistrent toutes les réalisations physiques financées par les fonds du projet. Il exclut ainsi toutes les acquisitions à titre gratuit qui cependant, peuvent figurer sur l'état des opérations et événements spécifiques. Ces réalisations ne subissent pas d'amortissement et conserve leur valeur d'acquisition jusqu'à la fin du projet quel que soit leur état.

Ces comptes regroupent :

- les bâtiments, installations, et agencements ;
- les aménagements de terrains agricoles ;
- les aménagements forestiers ;
- les aménagements hydroagricoles ;
- les aménagements routiers
- tous les autres travaux et les réhabilitations relatifs aux points ci-dessus cités

COMPTE 10 Bâtiments, installations, agencements et réhabilitations

Contenu

Ce compte enregistre la valeur des bâtiments, des installations, des agencements et des réhabilitations acquis ou réalisés au profit de l'administration et des bénéficiaires du projet et prévus comme tels dans le tableau des coûts du projet.

Fonctionnement

Le compte 10 Bâtiments, installations, agencements et Réhabilitations, est débité de la valeur d'acquisition des Bâtiments, installations, agencements et réhabilitations payés

Par le crédit du compte 60 Banque ou

Par le crédit du compte 50 Avances aux structures d'exécution

Par le crédit du compte 80 Subvention d'investissement (paiement direct)

Éléments de contrôle

Le compte 10 Bâtiments, installations, agencements et réhabilitations peut être contrôlé à partir des factures d'acquisition, des marchés et par la visite des réalisations

COMPTE 11 Aménagements terrains agricoles et réhabilitations

Contenu

Ce compte enregistre la valeur des aménagements des terrains agricoles et réhabilitations réalisés au profit des bénéficiaires du projet et prévus comme tels dans le tableau des coûts du projet

Fonctionnement

Le compte 11 Aménagements des terrains agricoles et Réhabilitations : est débité de la valeur des aménagements Et réhabilitations réalisés facturés et payés

Par le crédit du compte 60 Banque ou

Par le crédit du compte 50 Avances aux structures d'exécution ou

Par le crédit du compte 80 Subvention d'investissement (paiement direct)

Eléments de contrôle

Le compte 11 Aménagements des terrains agricoles et réhabilitations peut être contrôlé à partir des factures de réalisation, des contrats signés avec les organisations paysannes et par la visite des sites concernés

COMPTE 12 Aménagements forestiers et réhabilitations

Contenu

Ce compte enregistre la valeur des aménagements forestiers et réhabilitations réalisés au titre du projet et prévus comme tels dans le tableau des coûts du projet.

Fonctionnement

Le compte 12 Aménagements forestiers et réhabilitations

Est débité de la valeur des aménagements et réhabilitations

Réalisés facturés et payés

Par le crédit du compte 60 Banque ou

Par le crédit du compte 50 Avances aux
structures d'exécution ou

Par le crédit du compte 80 Subvention
d'investissement (paiement direct)

Éléments de contrôle

Le compte 12 Aménagements forestiers et réhabilitations peut être contrôlé à partir des factures de réalisation des marchés et la visite des sites concernés.

COMPTE 13 Aménagements hydroagricoles et réhabilitations

Contenu

Ce compte enregistre la valeur des aménagements hydroagricoles et réhabilitations réalisés au profit des bénéficiaires du projet et prévus comme tels dans le tableau des coûts du projet.

Fonctionnement

Le compte 13 Aménagements hydroagricoles et Réhabilitations est débité de la valeur des aménagements Et réhabilitations réalisés facturés et payés

Par le crédit du compte 60 Banque ou

Par le crédit du compte 50 Avances aux structures d'exécution ou

Par le crédit du compte 80 Subvention d'investissement (paiement direct)

Eléments de contrôle

Le compte 13 Aménagements hydroagricoles peut être contrôlé à partir des factures de réalisation, des marchés et par la visite des sites concernés.

COMPTE 14 Aménagements routiers et réhabilitations

Contenu

Ce compte enregistre la valeur des aménagements routiers et réhabilitations réalisés au titre du projet et prévus comme tels dans le tableau des coûts du projet .

Fonctionnement

Le compte 14 Aménagements routiers et réhabilitations

Est débité de la valeur des aménagements et réhabilitations

Réalisés facturés et payés

Par le crédit du compte 60 Banque ou

Par le crédit du compte 50 Avances aux
structures d'exécution ou

Par le crédit du compte 80 Subvention
d'investissement (paiement direct)

Eléments de contrôle

Le compte 14 Aménagements routiers et réhabilitations peut être contrôlé à partir des factures de réalisation et des marchés et par la visite des sites concernés.

COMPTE 15 Autres travaux et réhabilitations

Contenu

Ce compte enregistre la valeur des autres travaux et réhabilitations réalisés au titre du projet et prévus comme tels dans le tableau des coûts du projet (forages, retenues d'eau, puits et tous les autres travaux qui ne sont pas pris en compte dans les précédents comptes de travaux).

Fonctionnement

Le compte 15 Autres travaux et réhabilitations est
Débité de la valeur des autres travaux et réhabilitations
Réalisés facturés et payés

Par le crédit du compte 60 Banque ou

Par le crédit du compte 50 Avances aux
structures d'exécution ou

Par le crédit du compte 80 Subvention
d'investissement (paiement direct)

Eléments de contrôle

Le compte 15 Autres travaux et réhabilitations peut être contrôlé à partir des factures de réalisation, des marchés et par la visite des sites concernés

CLASSE 2 COMPTES DE FOURNITURES ET EQUIPEMENTS TECHNIQUES

Les comptes de la classe 2 enregistrent les valeurs de toutes les acquisitions physiques de matériel financées par les fonds du projet. Il exclut toutes les acquisitions à titre gratuit qui, cependant, peuvent figurer sur l'état des opérations et événements spécifiques. Elles ne subissent pas d'amortissement ni de réévaluation et conservent leur valeur d'acquisition jusqu'à la fin du projet quel que soit leur état.

Ces comptes regroupent :

- le matériel roulant ;
- le matériel et mobilier ;
- le matériel et équipements techniques

COMPTE 20 Matériel roulant

Contenu

Ce compte enregistre principalement la valeur du matériel roulant à 4 et 2 roues acquis au profit du projet et prévus comme tels dans le tableau des coûts du projet.

Fonctionnement

Le compte 20 Matériel roulant est débité de la valeur d'acquisition du matériel roulant facturé et payé

Par le crédit du compte 60 Banque ou

Par le crédit du compte 80 Subvention

d'investissement (paiement direct)

Eléments de contrôle

Le compte 20 Matériel roulant peut être contrôlé à partir des factures d'acquisition, des marchés et des inventaires physiques.

COMPTE 21 Matériel et mobilier

Contenu

Ce compte enregistre la valeur du matériel et mobilier de bureau, du mobilier de logement, des logiciels et matériel informatique et du mobilier scolaire

Fonctionnement

Le compte 21 Matériel et mobilier est débité de la valeur d'acquisition du matériel et mobilier facturés et payés

Par le crédit du compte 60 Banque ou

Par le crédit du compte 50 Avances aux structures d'exécution ou

Par le crédit du compte 80 Subvention d'investissement (paiement direct)

Éléments de contrôle

Le compte 21 Matériel et mobilier peut être contrôlé à partir des factures d'acquisition des marchés et des inventaires physiques.

COMPTE 22 Matériel et équipements techniques

Contenu

Ce compte enregistre l'ensemble du matériel et équipements à usage spécifique (matériel et équipements agricoles, matériel et équipements miniers, matériel et équipements forestiers, matériel et équipements sanitaires, matériel et équipements des travaux publics, matériel et équipements pédagogiques etc. ...), acquis au titre du projet et prévus comme tels dans le tableau des coûts du projet.

Fonctionnements

Le compte 22 Matériel et équipements techniques est débité de la valeur d'acquisition du matériel et équipements techniques facturés et payés

Par le crédit du compte 60 Banque ou

Par le crédit du compte 80 Subvention
d'investissement (paiement direct)

Éléments de contrôle

Le compte 22 Matériel et équipements techniques peut être contrôlé à partir des factures d'acquisition, des marchés et des inventaires physiques.

CLASSE 3 COMPTES DE FORMATIONS ET SERVICES DE CONSULTANTS

Les comptes de la classe 3 enregistrent les valeurs des formations réalisées au profit du personnel et des bénéficiaires du projet et les valeurs des divers services au titre du projet exécutés par des spécialistes autres que le personnel émergeant au budget du projet. Ces formations regroupent: les ateliers et séminaires, les voyages d'études et les formations individuelles exécutés aussi bien à l'étranger qu'au niveau local. Le coût de chaque formation est constitué par l'ensemble des frais occasionnés par ladite formation (frais de formation, frais de subsistance du ou des formés, frais de transport, etc. ..).

COMPTE 30 Formation des agents

Contenu

Ce compte enregistre les valeurs des frais de formation des agents qui travaillent pour le compte du projet et prévus comme tels dans le tableau des coûts du projet.

Fonctionnement

Le compte 30 Formation des agents est débité du montant des différents frais de formations facturées et payées

Par le crédit du compte 60 Banque ou

Par le crédit du compte 50 Avances aux structures d'exécution

Éléments de contrôle

Le compte 30 Formation des agents peut être contrôlé à partir des factures des écoles de formation, des ordres de virement bancaire et des états internes de paiement des agents formés.

COMPTE 31 Formation des bénéficiaires du projet

Contenu

Ce compte enregistre les frais de formation des bénéficiaires du projet et prévus comme tels dans le tableau des coûts du projet.

Fonctionnement

Le compte 31 Formation des bénéficiaires du projet est débité du montant des différents frais de formations payées

Par le crédit du compte 60 Banque ou

Par le crédit du compte 50 Avances aux structures d'exécution

Éléments de contrôle

Le compte 31 Formation des bénéficiaires du projet peut être contrôlé à partir des factures des écoles ou centres de formation et des états internes de paiement des bénéficiaires du projet.

COMPTE 32 Services de consultants**Contenu**

Ce compte enregistre les honoraires des consultants retenus pour les activités du projet et prévus comme tels dans le tableau des coûts du projet. Ces honoraires sont relatifs aux audits du projet, aux études diverses, aux assistances diverses, à la revue à mi-parcours, etc. ...

Fonctionnement

Le compte 32 Services de consultants est débité du montant des honoraires facturés et payés,

Par le crédit du compte 60 Banque ou

Par le crédit du compte 80 Subvention

(d'investissement (paiement local))

Éléments de contrôle

Le compte 32 Services de consultants peut être contrôlé à partir des factures des consultants, des contrats et des rapports déposés par les consultants.

CLASSE 4 COMPTES AUTRES DEPENSES ET COUTS DE FONCTIONNEMENT

Les comptes de la classe 4 enregistrent les dépenses d'investissement non incluses dans les classes précédentes, les salaires et les frais de fonctionnement quotidien. Elles regroupent :

- le financement des sous projets des bénéficiaires ;
- les divers concours organisés au profit des bénéficiaires ;
- les foires et journées agricoles ;
- les appuis institutionnels ;
- les salaires ;
- les frais d'entretien et de réparation ;
- les frais de mission ;
- les frais d'eau, d'électricité et de téléphone ;
- les divers frais de fonctionnement.

Toutes les dépenses de fonctionnement sont analysées par destination et non par nature. Exemple : fonctionnement véhicule comprend : les frais de réparation, les frais de carburant, les assurances, les visites techniques, etc. ..

COMPTE 40 Autres dépenses d'investissement**Contenu**

Ce compte enregistre les frais de dépenses spécifiques comme : le financement des sous-projets des bénéficiaires, les frais de concours organisés au profit des bénéficiaires, les foires et journées agricoles, les appuis institutionnels, etc. ...

Fonctionnement

Le compte 40 Autres dépenses d'investissement est débité des frais de ces différentes dépenses facturées et payées,

Par le crédit du compte 60 Banque ou

Par le crédit du compte 50 Avances aux structures d'exécution

Éléments de contrôle

Le compte 40 Autres dépenses peut être contrôlé à partir des factures ou des états internes de paiement des bénéficiaires.

COMPTE 41 Salaires

Contenu

Ce compte enregistre tous les éléments de salaires du personnel lié au projet par un contrat et la main-d'œuvre occasionnelle. Ces salaires comprennent les salaires de base, les indemnités, les cotisations patronales et les avantages en nature le cas échéant.

Fonctionnement

Le compte 41 Salaires est débité des nets à payer des salaires mensuels et de la main-d'œuvre occasionnelle puis des cotisations sociales et IUTS payés,

Par le crédit du compte 60 Banque

Éléments de contrôle

Le compte 41 Salaires peut être contrôlé à partir des états de salaires et des contrats du personnel.

COMPTE 42 Entretien et réparations divers

Contenu

Ce compte enregistre tous les frais de réparation des véhicules, des bâtiments, du matériel et mobilier de bureau, du matériel informatique et tous les autres frais qui concourent au fonctionnement de ce matériel ci-dessus cité comme les frais d'assurance, le carburant, les frais de visite technique des véhicules etc. ...

Fonctionnement

Le compte 42 Entretien et réparations divers est débité du montant des frais d'entretien, de réparations, d'assurance, de carburant, etc. ... facturés et payés

Par le crédit du compte 60 Banque ou

Par le crédit du compte 61 Caisse ou

Par le crédit du compte 50 Avances aux structures d'exécution

Éléments de contrôle

Le compte 42 Entretien et réparations diverses peut être contrôlé à partir des factures et des contrats d'entretien.

COMPTE 43 Autres coûts de fonctionnement

Contenu

Ce compte enregistre tous les frais de fonctionnement quotidien qui ne sont pas pris en compte dans les comptes 41 Salaires, 42 Entretien et réparations divers. Il s'agit des frais de mission, des frais d'eau, d'électricité, de téléphone, de fournitures de bureau et consommables informatiques, etc. ...

Fonctionnement

Le compte 43 Autres coûts de fonctionnement est débité du montant des frais de mission, eau électricité, téléphone, fournitures de bureau, facturés et payés

Par le crédit du compte 60 Banque ou

Par le crédit du compte 61 Caisse ou

Par le crédit du compte 50 Avances aux structures d'exécution

Éléments de contrôle

Le compte 43 Autres coûts de fonctionnement peut être contrôlé à partir des factures des différents frais et des états internes de paiement des frais de mission.

CLASSE 5 COMPTES DE TIERS

Les comptes de la classe 5 retracent les relations que le projet entretient avec les tiers. Ils servent à comptabiliser les dettes et créances du projet à l'exclusion de celles inscrites dans les comptes de ressources à justifier (avance initiale et avances trimestrielles à justifier classe 7). La classe 5 compte également des comptes de financement inter-bailleur créés pour des raisons pratiques, des comptes relais qui sont des comptes intermédiaires indispensables pour l'équilibre des comptes et un compte de virement interne que nous avons considéré comme un tiers de fait et qui par conséquent, n'a pas sa place dans les comptes de trésorerie.

COMPTE 50 Avances aux structures d'exécution

Contenu

Ce compte enregistre uniquement les avances de fonds faites aux structures décentralisées chargées de l'exécution du projet à partir des fonds du projet et prévues comme telles pour la mise en œuvre du projet.

Fonctionnement

Le compte 50 Avances aux structures d'exécution est débité des avances de fonds faites aux structures

Par le crédit du compte 60 Banque

Le compte 50 Avances aux structures d'exécution est crédité des montants justifiés par les structures

Par le débit des comptes 10 à 43 dépenses

d'investissement ou de fonctionnement

Éléments de contrôle

Le compte 50 Avances aux structures d'exécution peut être contrôlé à partir des bordereaux de remise des chèques aux structures d'exécution et des bordereaux de remise des pièces justificatives par les structures d'exécution.

COMPTE 51 Compte relais débiteurs

Contenu

Ce compte constate et enregistre toutes les opérations d'avance, de demandes de retrait de fonds (DRF) qui attendent d'être établies, d'être payées, ou d'être acceptées comme justification.

Fonctionnement

Le compte 51 Compte relais débiteurs est débité du montant de toutes les opérations d'avance et des DRF en attente

Par le crédit du compte 54 Compte relais
créditeurs

Le compte 51 Compte relais débiteurs est crédité lorsque les mêmes opérations sont dénouées

Par le débit du compte 54 Compte relais créditeurs ou

Par le débit du compte 60 Banque ou

Par le débit du compte 70 Avance initiale ou

Par le débit du compte 71 Avances trimestrielles à justifier

Eléments de contrôle

Le compte 51 Compte relais débiteurs peut être contrôlé à partir des demandes d'avances et des dépenses qui sont saisies dont les demandes ne sont pas encore établies.

COMPTE 52 Financements inter-bailleurs-débiteurs

Contenu

Ce compte constate et enregistre dans le cadre des co-financements, les bailleurs défaillants momentanément dont les opérations sont financées par d'autres co-bailleurs.

Fonctionnement

Le compte 52 Financement inter-bailleur débiteurs est débité des montants des avances accordées aux bailleurs défaillants

Par le crédit des comptes 60 Banque des bailleurs qui financent

Le compte 52 Financement inter-bailleur débiteur est crédité des montants des remboursements effectués par les bailleurs défaillants

Par le débit des comptes 60 Banque des bailleurs qui sont payés

Eléments de contrôle

Le compte 52 Financement inter-bailleurs débiteurs peut être contrôlé à partir des bordereaux de remise des chèques ou les factures de dépenses en cause.

COMPTE 53 Débiteurs divers**Contenu**

Ce compte enregistre principalement les avances faites au personnel du projet qui émargent au budget du projet.

Fonctionnement

Le compte 53 Débiteurs divers est débité du montant de l'avance accordée

Par le crédit du compte 60 Banque

Le compte 53 Débiteurs divers est crédité des remboursements effectués par le personnel

Par le débit du compte 60 Banque

Éléments de contrôle

Le compte 53 Débiteurs divers peut être contrôlé à partir des états internes d'émargement qui accordent l'avance et les retenues sur les états de salaire.

COMPTE 54 Comptes relais créditeurs

Contenu

Ce compte constate et enregistre les opérations d'avance, de DRF qui attendent d'être établies, d'être payées, ou d'être acceptées comme justification.

Fonctionnement

Le compte 54 Comptes relais créditeurs est crédité du montant des opérations en attente

Par le débit du compte 51 Compte relais débiteurs

Le compte 54 Compte relais créditeurs est débité lorsque les mêmes opérations sont dénouées

Par le crédit du compte 51 Compte relais débiteurs ou

Par le crédit du compte 80 Subvention d'investissement ou

Par le crédit du compte 81 Subvention de fonctionnement

Éléments de contrôle

Le compte 54 Compte relais créditeurs peut être contrôlé à partir des demandes d'avances et des dépenses qui sont saisies dont les demandes ne sont pas encore établies.

COMPTE 55 Financement inter-bailleurs créditeurs

Contenu

Ce compte enregistre dans le cadre des co-financements les bailleurs qui ont les comptes mieux approvisionnés qui viennent momentanément au secours des bailleurs défaillants.

Fonctionnement

Le compte 55 Financement inter-bailleurs créditeurs est crédité du montant de l'avance reçue par le bailleur défaillant

Par le débit du compte 60 Banque du bailleur défaillant ou

Par le débit des comptes 10 à 43 dépenses d'investissement

ou dépenses de fonctionnement

Le compte 55 Financement inter-bailleurs créditeurs est débité des montants des remboursements effectués

Par le crédit du compte 60 Banque du

bailleur qui paye

Éléments de contrôle

Le compte 55 Financement inter-bailleurs créditeurs peut être contrôlé à partir des bordereaux de remise des chèques ou des factures des dépenses en cause.

COMPTE 56 Crédeurs divers

Contenu

Ce compte constate et enregistre les engagements effectifs qui ont été exécutés et facturés mais qui, jusqu'au 31/12 de l'exercice en cours ne sont pas encore payés.

Fonctionnement

Le compte 56 Crédeurs divers est crédité du montant des factures en attente de paiement le 31/12 ainsi que les montants des demandes de paiement direct en attente de paiement

par le débit du compte 57 Compte de virements

internes et d'attente

Le compte 56 Crédeurs divers est débité à l'ouverture de l'exercice du montant inscrit au 31/12

Par le crédit du compte 57 Compte de

virements internes et d'attente

Eléments de contrôle

Le compte 56 Crédeurs divers peut être contrôlé à partir des factures fournisseurs en cause dont une situation est faite le 31/12 et des demandes de paiement direct.

COMPTE 57 Comptes de virements internes et d'attente

Contenu

Ce compte enregistre les opérations de virement de fonds entre la caisse et la banque et les factures en instance de paiement (factures fournisseurs et les demandes de paiement direct en attente de paiement le 31/12).

Fonctionnement

Le compte 57 Compte virements internes et d'attente est débité du montant des virements de fonds entre la caisse et la banque et du montant des factures fournisseurs et des demandes de paiement direct en attente de paiement le 31/12

Par le crédit des comptes 60 et 61 Banque et Caisse pour les virements de fonds ou

Par le crédit du compte 56 Crédoeurs divers pour le montant des factures et demandes en attente de paiement

Le compte 57 Compte de virements internes et d'attente est crédité du montant des virements de fonds entre la caisse et la banque et du montant des factures et des demandes en attente de paiement à l'ouverture

Par le débit des comptes 60 et 61 Banque et Caisse pour les virements de fonds ou

Par le débit du compte 56 Crédoeurs divers pour le montant des factures et des demandes en attente de paiement à l'ouverture de l'exercice

Eléments de contrôle

Le compte 57 Compte de virements internes et d'attente peut être contrôlé à partir des bordereaux de remise des chèques, des factures et des demandes en instance de paiement dont une situation est faite le 31/12.

CLASSE 6 COMPTES DE TRESORERIE

Les comptes de la classe 6 enregistrent les opérations relatives aux valeurs en espèce, aux chèques aux virements de fonds et tout autre effet de paiement que le projet peut utiliser. Ces comptes doivent toujours présenter un solde débiteur.

COMPTE 60 Banques et Trésor

Contenu

Ce compte enregistre les opérations financières effectuées entre le projet et les banques en question.

Fonctionnement

Le compte 60 Banque et Trésor est débité des mouvements de fonds en faveur des compte banques et trésor

Par le crédit des comptes concernés

Le compte 60 Banques et Trésor est crédité des mouvements de fonds en diminution des comptes banques et trésor

Par le débit des comptes concernés

Eléments de contrôle

Le compte 60 Banque et Trésor peut être contrôlé à partir des brouillards de banque, des relevés bancaires et des états de rapprochement bancaire.

COMPTE 61 Caisse

Contenu

Ce compte enregistre les opérations d'encaissement et de paiement effectuées en espèce pour les besoins du projet.

fonctionnement

le compte 61 Caisse est débité des versements effectués au profit de la caisse

par le crédit des comptes concernés

le compte 61 Caisse est crédité des règlements effectués/caisse

Par le débit des comptes concernés

Eléments de contrôle

Le compte 61 Caisse peut être contrôlé à partir des brouillards de caisse et des rapports mensuels de caisse.

CLASSE 7 COMPTES D'AVANCES DES BAILLEURS

Les comptes de la classe 7 enregistrent les avances de fonctionnement accordées par les bailleurs de fonds qui financent le projet et prévues comme telles pour la mise en œuvre du projet. Elles comprennent les avances initiales pour les projets qui sont sous l'ancienne formule de gestion et les avances trimestrielles de fonctionnement pour les projets qui sont soumis au système de rapport de gestion du projet (RGP).

COMPTE 70 Avances initiales

Contenu

Ce compte enregistre , dans le cadre de l'ancienne formule de gestion des projets financés par la Banque Mondiale, la première avance accordée par celle-ci qui conserve un montant fixe, sauf modification autorisée, et est justifiée en fin de projet.

Fonctionnement

Le compte 70 Avance initiale du bailleur concerné est crédité du montant de la 1^{ère} avance (début du projet)

Par le débit du compte 60 Banque du bailleur concerné

Le compte 70 avance initiale du bailleur concerné est débité des différents montants retenus pour justification (fin de projet)

Par le crédit du compte 51 Compte relais
débiteur

Eléments de contrôle

Le compte 70 Avances initiales peut être contrôlé à partir des demandes d'avances initiales, des avis de crédit des banques commerciales, des avis de paiement et de relevés mensuels de la Banque Mondiale.

COMPTE 71 Avances trimestrielles à justifier

Contenu

Ce compte enregistre, dans le cadre de l'IAAP, système RGP les avances trimestrielles accordées par la Banque Mondiale et les montants justifiés à la fin de chaque trimestre et acceptés par celle-ci.

Fonctionnement

Le compte 71 Avance trimestrielle à justifier du bailleur concerné est crédité du montant des différentes avances trimestrielles accordées

par le débit du compte 60 Banque du bailleur concerné

le compte 71 Avance trimestrielle à justifier est débité des différents montants justifiés et acceptés par le bailleur concerné

par le crédit du compte 51 Compte relais

débiteurs

Eléments de contrôle

Le compte 71 : Avances trimestrielles à justifier, peut être contrôlé à partir des demandes d'avances trimestrielles, des avis de crédit des banques commerciales des avis de paiement et des relevés mensuels de la Banque Mondiale.

CLASSE 8 COMPTES DE SUBVENTIONS EFFECTIVES ET DE PRODUITS DIVERS

Les comptes de la classe 8 enregistrent les décaissements effectifs acceptés par les différents bailleurs et considérés comme des subventions d'investissement et des subventions de fonctionnement. Ils enregistrent également les produits exceptionnels comme les agios et intérêts créditeurs et les produits de cession du matériel du projet.

COMPTE 80 Subventions d'investissement

Contenu

Ce compte enregistre la part des montants qui financent les dépenses d'investissement et qui sont définitivement acceptées et validées par la Banque Mondiale suite aux demandes de retrait de fonds ou aux justifications faites dans le cadre des avances trimestrielles à justifier.

Fonctionnement

Le compte 80 Subventions d'investissement du bailleur concerné est crédité du montant accepté et validé et relatif aux investissements

Par le débit du compte 54 Compte relais créditeurs

Eléments de contrôle

Le compte 80 Subventions d'investissement peut être contrôlé à partir du détail de chaque demande de retrait de fonds ou chaque justification par catégorie et des avis de paiement de la Banque Mondiale.

COMPTE 81 Subventions de fonctionnement

Contenu

Ce compte enregistre la part des montants qui financent les dépenses récurrentes et qui sont définitivement acceptées et validées par la Banque Mondiale suite aux demandes de retrait de fonds ou aux justifications faites dans le cadre des avances trimestrielles à justifier.

fonctionnement

le compte 81 Subventions de fonctionnement du bailleur concerné est crédité du montant accepté et validé et relatif aux dépenses récurrentes

Par le débit du compte 54 Compte relais créditeurs

Eléments de contrôle

Le compte 81 Subventions de fonctionnement peut être contrôlé à partir du détail de chaque demande de retrait de fonds ou chaque justification par catégorie et des avis de paiement de la Banque Mondiale.

COMPTE 82 Produits divers

contenu

ce compte enregistre les agios et intérêts créditeurs et les produits de ventes éventuelles des biens du projet.

Fonctionnement

Le compte 82 Produits divers est crédité des montants des agios et intérêts créditeurs et des produits de ventes des biens du projet

Par le débit du compte 60 Banque

Eléments de contrôle

Le compte 82 Produits divers peut être contrôlé à partir des relevés mensuels des banques commerciales et des décisions de ventes des biens du projet.

N.B A la fin du projet tous les comptes à soldes créditeurs sont débités

Par le crédit de tous les comptes à soldes débiteurs

ANNEXE II

Guide d'entretien pour les experts comptables

- quelle est votre expérience en matière d'audit des projets financés par la Banque Mondiale ?
- quelles sont les différentes opinions souvent demandées par la Banque Mondiale ?
- quelle appréciation faites vous des différents types de comptabilité rencontrés au cours de vos missions d'audit ?
- quel type d'opinion général revient le plus souvent et pourquoi ?
- quel type de comptabilité souhaitez-vous rencontrer et pourquoi ?

Guide d'entretien pour les responsables des projets

- quelle est votre expérience en matière de gestion des projets financés par la Banque Mondiale ?
- quel type de comptabilité pratiquez-vous actuellement et pourquoi ?
- êtes- vous satisfaits de votre comptabilité actuelle et pourquoi ?
- quelles sont les informations qui vous sont souvent demandées par la Banque Mondiale, par votre ministère de tutelle, par la direction générale de la coopération ?
- quels sont les points de divergences qui existent le plus souvent entre vous et les auditeurs ?
- quelles sont les lacunes de votre comptabilité actuelle ?

Guide d'entretien pour les agents de suivi des projets au niveau des DEP des ministères et de la direction générale de la coopération

- quelles sont vos différentes missions auprès des projets ?
- combien de projets sous financement Banque Mondiale suivez-vous ?
- quelles sont les informations que vous demandées aux responsables des projets ?
- quelle appréciation générale faites-vous de l'exécution des projets, de la comptabilité et des informations que vous recevez ?

ANNEXE I (suite)

Guide d'entretien pour le spécialiste des finances de la Mission résidente de la Banque Mondiale

- quelles sont vos missions auprès des projets ?
- quelles sont les informations que vous attendez des chefs de projets ?
- quel type de comptabilité la Banque préconise aux chefs de projets ?
- quel type de comptabilité rencontrez-vous souvent dans les projets ?
- quelle appréciation générale faites-vous des comptabilités actuelles des projets ?
- quelles sont vos suggestions en matière de comptabilité des projets ?

ANNEXE III

TERMINOLOGIE

Au titre de la terminologie, le cadre comptable des projets va tout juste reprendre certains termes généralement utilisés dans la gestion des projets. Ces termes qui ne sont pas limitatifs se présentent comme suit :

- le terme « **Association** » désigne l'Association Internationale de Développement dans les documents et contrats de la Banque Mondiale.
- le terme « **Banque** » désigne la Banque Internationale pour la Reconstruction et le Développement dans les documents et contrats de la Banque Mondiale.
- l'expression « **Accord de Crédit de Développement** » désigne l'accord de crédit de développement particulier du projet en cause.
- le terme « **Crédit** » désigne le crédit de développement résultant de l'accord de Crédit de Développement.
- le terme « **Emprunteur** » désigne le pays membre de l'Association auquel le Crédit est octroyé.
- le terme « **monnaie d'un pays** » désigne la monnaie métallique ou fiduciaire qui a cours légal dans ce pays pour le paiement des dettes publiques et privées.
- le terme « **dollars** » et le signe « \$ » désignent le dollar des Etats-Unis d'Amérique.
- l'expression « **Compte de Crédit** » désigne le compte ouvert par l'Association dans ses livres au nom de l'Emprunteur qui est crédité du montant du Crédit.
- le terme « **projet** » désigne le projet ou le programme, décrit dans l'Accord de crédit de Développement, pour lequel le Crédit est accordé.
- l'expression « **Date d'Entrée en Vigueur** » désigne la date à laquelle l'Accord de Crédit de Développement entre en vigueur.
- le terme « **impôts** » désigne les impôts, prélèvements, redevances et droits de toute nature en vigueur à la date de l'Accord de Crédit de Développement ou institués ultérieurement.
- l'expression « **Date de Clôture** » désigne la date, spécifiée dans l'Accord de Crédit de Développement, après laquelle l'Association peut par voie de notification à l'Emprunteur, mettre fin au droit de celui-ci d'effectuer des retraits du Compte de Crédit.

ANNEXE III (suite)

- l'expression « **Droits de Tirage Spéciaux** » et le sigle « DTS » désignent les droits de tirage spéciaux tels qu'évalués par le Fonds Monétaire International conformément à ses Statuts.
- l'expression « **dépenses en devises** » désigne les dépenses effectuées dans la monnaie de tout pays autre que celui de l'Emprunteur pour des fournitures ou des services provenant du territoire de tout pays autre que celui de l'Emprunteur.
- l'expression « **dépenses en monnaie nationale** » désigne les dépenses effectuées dans la monnaie de l'Emprunteur pour des fournitures ou services provenant du territoire de l'Emprunteur. Il est entendu toutefois, que, si la monnaie de l'Emprunteur est également celle d'un autre pays d'où proviennent les fournitures ou les services, les dépenses effectuées dans ladite monnaie pour lesdites fournitures ou lesdits services sont réputées « dépenses en devises ».
- l'expression « **charges de fonctionnement additionnelles** » désigne les charges additionnelles subies au titre de l'exécution, de la gestion et du suivi du projet, y compris les coûts des fournitures de bureau, de l'exploitation des véhicules, des frais de voyage, de supervision et de fournitures de recherche et de laboratoire, ainsi que la main-d'œuvre temporaire concernant des activités de recherche mais à l'exclusion des salaires des agents de la fonction publique de l'Emprunteur.
- l'expression « **catégories autorisées** » désigne les catégories de dépenses clairement déterminées et définies dans l'Accord de Crédit.
- l'expression « **dépenses autorisées** » désigne les dépenses effectuées pour régler le coût raisonnable des fournitures et services nécessaires au projet.
- l'expression « **montant autorisé** » désigne un montant devant être retiré du Compte de Crédit et déposé au compte spécial du projet.(avance initiale)
- l'expression « **compte spécial** » désigne un compte ouvert dans une banque commerciale pour recevoir une avance de fonds prélevée sur le Compte de Crédit afin de permettre à l'Emprunteur de régler aux différents fournisseurs et créanciers la part des dépenses admissibles devant être financées par la Banque.
- l'expression « **lettre de décaissement** » désigne le premier document que la Banque envoie à l'Emprunteur après la signature de l'Accord de Crédit indiquant les procédures de décaissement à suivre.

ANNEXE III (suite)

- l'expression « **Demande de Remboursement** » désigne une option du mécanisme de décaissement qui consiste à dépenser par ses fonds propres et transmettre par la suite à la Banque une demande pour remboursement des dépenses déjà exécutées en fournissant soit des pièces justificatives soit un relevé de dépenses.
- l'expression « **Demande de Reconstitution** » désigne une option du mécanisme de décaissement qui consiste à transmettre à la Banque une demande de fonds suite aux dépenses exécutées par et pour le projet et payées par les fonds du Compte Spécial. Son montant est toujours à concurrence du montant justifié soit par des pièces justificatives soit par un relevé de dépenses (RDD).
- l'expression « **Demande de Paiement Direct** » désigne une option du mécanisme de décaissement qui consiste à demander à la Banque de payer directement une tierce personne qui a exécuté un marché de travaux, de fournitures ou de services au profit du projet. La demande doit être documentée à la satisfaction de la Banque pour être payée.
- l'expression « **Engagement Spécial** » désigne une option du mécanisme de décaissement où la Banque s'engage après une demande de l'Emprunteur de payer aux banques commerciales qui ont financé l'exécution d'un marché à travers une lettre de crédit.
- l'expression « **relevés de dépenses** » désigne un tableau récapitulatif des dépenses qui font l'objet d'une Demande de Remboursement de fonds ou une Demande de Reconstitution du Compte Spécial. Il justifie ainsi les dépenses exécutées en lieu et place des originaux des pièces justificatives qui sont conservées au siège du projet et restent à la disposition de la Banque au moins pendant un an.
- l'expression « **Personnes Habilitées** » signifie des personnes désignées par le gouvernement d'un pays qui leur délègue le pouvoir de représenter l'Emprunteur aux fins de signer les Demandes de Retrait de Fonds (DRF) et tout autre document afférent à l'Accord de Crédit qui lie l'IDA à l'Emprunteur.
- l'expression « **Recouvrement du Compte Spécial** » désigne le recouvrement de l'avance versée au Compte Spécial et qui consiste à retenir, dans les montants qui font l'objet de Demande de Reconstitution, une partie de la demande établissant à sa satisfaction que le montant a servi au règlement de dépenses admissibles et ce, jusqu'au recouvrement total de l'avance initiale.

ANNEXE III (suite)

- l'expression « **Lettre de Confort** » désigne une lettre de garantie que la Banque demande aux banques commerciales qui logent les comptes spéciaux, afin de protéger ces derniers contre toute mesure de compensation, saisie, ou blocage au titre des montants dus à la banque commerciale par l'Emprunteur. (Banque Mondiale, Manuel de Décaissement : 1995)

CESAG-BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

Auteurs	années	Titres	Edition	Lieu d'édition
Bernard APOTHELOZ et Alfred SETTLER	1998	Maîtriser l'information comptable volume 1	2 ^{ème} édition Presses poly- Techniques	Lausanne
Bernard COLASSE	1991	Comptabilité générale	3 ^{ème} édition Economica	Paris
Alain FAYEL et Daniel PERNOT	1995	Comptabilité générale de L'entreprise	8 ^{ème} édition Dunod	Paris
Jean FOURASTIE et André KOVACS	1995	Que sais-je ? La Comptabilité	2 ^{ème} édition presses universitaires	Paris
Bi-Ba IRIE	1982	Cours de comptabilité Générale	CAMPC	Abidjan
Leo Paul LAUZON	1985	Le cadre théorique de la Comptabilité financière	1 ^{ère} édition Gaëtan Morin 3 ^{ème} édition	Québec
Louis MENARD & al	1991	Comptabilité Intermédiaire	1 ^{ère} édition Renouveau Pédagogique	Otawa
Jean RAFFEGAU & al	1982	Mémento pratique Francis LEFEVRE comptable 1983 (Plan Français 1982)	F. LEFEVRE	Paris
UEMOA	1996	SYSCOA	1 ^{ère} édition Foucher	Paris
Banque Mondiale	1995	Manuel de comptabilité Générale d'information Financière et audit	1 ^{ère} édition B. Mondiale	Washington
Banque Mondiale	1995	Manuel de décaissement	2 ^{ème} édition B. Mondiale	Washington
Banque Mondiale	1998	Initiative pour l'aménagement de l'administration des prêts	1 ^{ère} édition B. Mondiale	Washington

Banque Mondiale/Etat	1991	Accord de crédit PE IV	B. Mondiale	Washington
Banque Mondiale/Etat	1991	Rapport d'évaluation PE IV	B. Mondiale	Washington
Coopers & Lybrand	1997	Rapport d'audit PE IV	Coopers	Abidjan
Banque Mondiale/Etat	1994	Accord de crédit PPLS	B. Mondiale	Washington
Banque Mondiale/Etat	1994	Rapport d'évaluation PPLS	B. Mondiale	Washington
Price Waterhouse/Coopers	2001	Rapport d'audit PPLS	P.W.house/Coopers	Abidjan
Tomate	1995	Manuel de procédures PPLS	Tomate	Ouagadougou
Banque Mondiale/Etat	1992	Accord de crédit PNGT	B. Mondiale	Washington
Banque Mondiale/Etat	1992	Rapport d'évaluation PNGT	B. Mondiale	Washington
Pannell Kerr Forster	1998	Rapport d'audit PNGT	P.K Forster	Abidjan
Banque Mondiale/Etat	1995	Accord de crédit GEPRENAF	B. Mondiale	Washington
Banque Mondiale/Etat	1995	Rapport d'évaluation GEPRENAF	B.Mondiale	Washington
PNUD	1999	Procédures de gestion financière programmes/ Projets	PNUD	Ouagadougou
PNUD	1998	Atelier sur l'exécution Nationale	PNUD	Ouagadougou
GID/Canada	1989	PRSAP/Manuel de gestion Du projet	GID	Québec
DGCOOP	2000	Porte feuille de projets financés par l'IDA	DGCOOP	Ouagadougou
DGCOOP	2000	Programme d'investissement public	DGCOOP	Ouagadougou
IASC	1989	Cadre pour la préparation Des états financiers	IASC	Washington