



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**CESAG BF – CCA
BANQUE, FINANCE, COMPTABILITE,
CONTROLE & AUDIT**

**Master Professionnel
en Comptabilité et Gestion
Financière
(MPCGF)**

**Promotion 06
(2011-2013)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**EVALUATION DE LA PERFORMANCE DU SERVICE
COMPTABLE DANS UN PROJET DE DEVELOPPEMENT :**
*CAS DU PROJET DE GESTION DURABLE ET DE PARTICIPATION DES
ENERGIES TRADITIONNELLES ET DE SUBSTITUTION
(PROGEDE II - SENEGAL)*

Présenté par :

Awa Sow NDIAYE

Dirigé par :

**Dr Mohamadou Lamine DIA
Economiste rural**

Octobre 2013

DEDICACES

Je dédie ce document à :

- Mon époux Lamine, pour les efforts, le soutien et la confiance ;
- Mes enfants, Mbaye Babacar, Pape Ndeury et Ramatoulaye.

Puisse ce document être pour eux le début de leur récompense.

Puisse Dieu, leur rendre au centuple leurs bienfaits.

Je les aime bien !

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Je tiens, tout d'abord, à remercier Docteur Mohamadou Lamine DIA qui a encadré ce mémoire. Du choix du thème à la finalisation de la rédaction du document, j'ai pu bénéficier de son écoute, de ses conseils et suggestions toujours judicieux et de son encouragement. La liberté qu'il m'a laissée s'est toujours accompagnée de son avis éclairé m'invitant à toujours plus de rigueur dans la réalisation de mes travaux.

Merci au personnel de la Direction des Eaux et Forêts, en particulier et à ceux du PROGEDE II, avec une mention particulière à Mr Alassane NGOM Responsable des opérations du PROGEDE II et à Moustapha DIOP Comptable principal.

A tous mes amis qui ont toujours eu le mot juste pour m'apporter la joie de vivre. Je les aime tous et je ne pourrai jamais leur être assez reconnaissante.

Enfin, je remercie le corps professoral et administratif du CESAG pour le service rendu, et plus particulièrement à Monsieur YAZI Moussa Directeur de l'Institut Supérieur de la Comptabilité qui m'a été d'un soutien considérable dans la réalisation du présent mémoire de fin d'études.

Que toute la gloire revienne Au prophète MOUHAMED PSL.

TABLE DES ILLUSTRATIONS

Table des Figures :

Figure 1 : Structure de Mise en œuvre

Figure 2 : Schématisation du modèle d'analyse

Table des Tableaux :

Tableau 1 : modèle d'analyse

Tableau 2 : une liste de journaux et de codes d'identification sont donnés ci-après

Tableau 3 : résultats d'évaluation du service comptable

Tableau 4 : taux de décaissement par rapport budget de juillet 2011 à décembre 2012

Tableau 5 : comparaison réalisations par rapport PAD sur période d'exécution de 2 ans

SIGLES ET ABREVIATIONS

- BAGE** : Bureau de l'administration générale et de l'équipement
- BM** : Banque Mondiale
- CGI** : Code général des Impôts
- CNSS** : Caisse nationale de sécurité sociale
- DAO** : Demande d'appel d'offres
- DAPF** : Division Aménagement et Production Forestière
- DEFCCS** : Direction des Eaux, Forêts, chasses et de la Conservation des Sols
- DHCD** : Direction des Hydrocarbures et des Combustibles Domestiques
- DDI** : Direction de la dette intérieure
- DPD** : Demande de paiement direct
- FCFA** : franc de la Communauté financière africaine
- FND** : Fonds Nordique de développement
- IAS** : International Accounting Standards
- IASB** : International Accounting Standards Board
- IASC** : International Accounting Standards committee
- IDA** : Association Internationale pour le Développement
- IREF** : Inspection des Eaux et Forêts
- JICA** : Coopération Internationale Japonaise
- MEF** : Ministère de l'économie et des finances
- MEF** : Modèle d'évaluation fonctionnelle
- ONG** : Organisation Non Gouvernementale
- OHADA** : l'organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires
- PCG** : plan comptable général
- PCS** : plan comptable sénégalais
- PTBA** : Plan de travail et budget annuel
- PROGEDE** : Projet de gestion durable et de participation des énergies traditionnelles et de substitution
- PV** : Procès-verbal
- RSF** : Rapports de Suivi Financier
- RO** : Responsable des Operations
- SMT** : Système minimum de trésorerie

SYSCOA : Système comptable de l'Ouest africain

SRDR : Société régionale de développement

SN : Sénégal

SIG : Système d'information de gestion

TVA : Taxe sur la valeur ajoutée

UCP : Unité de Coordination du Projet

UGP : Unité de gestion du projet

UEMOA : Union économique et monétaire ouest africaine

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES ANNEXES

Annexe 1 : Tableau Ressources – Emplois

Annexe 2 : flux des fonds

Annexe 3 : zones d'intervention du PROGEDE II

Annexe 4 : organigramme du PROGEDE II

Annexe 5 : guide d'entretien avec les responsables du PROGEDE II

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Table des matières

DEDICACES	ii
REMERCIEMENTS	III
TABLE DES ILLUSTRATIONS	IV
SIGLES ET ABREVIATIONS	V
LISTE DES ANNEXES	VII
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE	5
CADRE THEORIQUE ET METHODOLOGIQUE.	5
INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE	6
CHAPITRE 1. LA COMPTABILITE DANS LES PROJETS DE DEVELOPPEMENT	7
1.1. Les pratiques comptables caractéristiques des projets de développement	7
1.1.1. Les normes comptables	7
1.1.2. Le plan de comptes des projets	9
1.1.3. Le système comptable	10
1.1.4. Les états financiers ou états de synthèse	13
1.2. Le processus de la gestion comptable des projets de développement	14
1.2.1. Les étapes du processus comptable des projets de développement	14
1.2.2. Les différents travaux comptables dans les projets de développement	15
1.2.3. Les principaux outils d'information utilisés dans le processus comptable	18
CHAPITRE 2 : ORGANISATION FINANCIERE ET COMPTABLE DES PROJETS DE DEVELOPPEMENT	23
2.1. Le cadre et le système comptable des projets de développement	23
2.1.1. Organisation du Système comptable des projets de développement	24
2.1.2. Exigences des bailleurs de fonds sur la tenue de la comptabilité des projets	26
2.1.3. Les contrôles soumis aux projets de développement	31
2.2. Impact de l'organisation du financement des projets sur leur comptabilité	32
2.2.1. Apports de l'État	32
2.2.2. Impôts, taxes et droits de douane	32
2.2.3. Contribution des populations bénéficiaires	33
2.2.4. Difficultés relatives à la bonne tenue de la comptabilité des projets .	33

CHAPITRE 3 : LES LIMITES DE LA COMPTABILITE DANS LES PROJETS DE DEVELOPPEMENT	37
3.1. Les particularités de la comptabilité des projets de développement	37
3.2. Prise en charge de la dimension budgétaire	38
3.3. Les limites de la comptabilité de trésorerie	39
3.4. Difficultés liées au respect des principes comptables au sein des projets	39
CHAPITRE 4. METHODOLOGIE	43
4.1. Revue bibliographique	43
4.2. entretiens et observations	46
4.3. Démarche	47
4.4. Modèle d'analyse	43
DEUXIEME PARTIE	50
PRESENTATION ET ANALYSE DES RESULTATS D'EVALUATION	50
INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE	51
CHAPITRE 5 : PRESENTATION DU PROGEDE II	52
5.1. Contexte et problématique	52
5.2. Objectifs du projet	53
5.3. Résultats attendus du projet	54
5.4. Financement du projet	54
5.5. Les composantes du projet	55
5.6. Arrangement Institutionnel pour la mise en œuvre du programme	56
CHAPITRE 6. ORGANISATION DE LA COMPTABILITE DU PROGEDE II	58
6.1. Gestion des comptes bancaires	58
6.1.1. Ouverture d'un Compte Désigné et signature	58
6.1.2. Etat de rapprochement bancaire	59
6.2. Gestion de la caisse	59
6.3. Encaissements et décaissements	61
6.3.1. Traitement des avis de crédit ou de débit	61
6.3.2. Modalités des décaissements	62
6.4. Comptabilité	65
6.4.1. Principes comptables et méthodes d'évaluation	65
6.4.2. Supports et journaux comptables	67
6.4.3. Système d'information de gestion (SIG) mis en place	68
6.4.4. Avantages du SIG utilisé	69

6.4.5. Sécurité du système et sauvegardes	70
6.4.6. Contrôle Interne et Système de Contrôle Interne	71
6.4.7. Procédures de contrôle	71
6.5. Classement et archivage	72
6.5.1. Objectif principal et critères	72
6.5.2. Architecture du système	72
6.6. Audit externe et contrôle interne	73
6.6.1. Audit Externe	73
6.6.2. Contrôle Interne	74
CHAP7 : EVALUATION DE LA COMPTABILITE DU PROGEDE II	75
7.1. Constats préliminaires sur les difficultés liées à la comptabilité des projets	75
7.2. Diagnostic et évaluation de la comptabilité du projet résumé dans le tableau 3 suivant :	77
7.2.1. La comptabilité du PROGEDE II	77
7.2.1.1. Organisation de la comptabilité	77
7.2.1.2. Analyse des comptes et arrêté de fin d'exercice	77
7.2.1.3. Absence de séparation des tâches comptables	78
7.2.1.4. Inventaires de fin d'exercice	78
7.2.1.5. Exhaustivité des comptes	79
7.2.1.6. Reversement des retenues d'impôts	79
7.2.1.7. Absence de caisse	79
7.2.1.8. Délégation de signature du S/S compte	80
7.2.2. La comptabilité des matières du PROGEDE II	80
7.2.2.1. Fichier des immobilisations du PROGEDE	80
7.2.2.2. Tenue de la comptabilité des matières du Projet	80
7.2.2.3. Lieux de détention des matières	82
7.2.3. Le classement des pièces comptables et gestion des archives	82
7.2.3.1. Défaut de classement analytique	82
7.2.3.2. Lieux d'archivages	83
7.2.3.3. Archivage électronique	83
7.3. Bilan d'exécution financière	83
CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE	86
CONCLUSION GENERALE	87
ANNEXES	91
BIBLIOGRAPHIE	100

INTRODUCTION GENERALE

Le sous-secteur des Combustibles domestiques au Sénégal est caractérisé par la prédominance du bois-énergie dont l'exploitation cause une dégradation sans précédent des ressources forestières. La filière du charbon de bois qui génère un chiffre d'affaire de plus de 20 milliards reste dominé par les exploitants forestiers. Malgré le transfert des compétences en matière de gestion des ressources forestières aux collectivités locales, les revenus tirés par les populations locales de cette filière restent faibles même si, cette part a cru fortement depuis les premiers plans d'aménagement mis en œuvre par le PROGEDE I. L'utilisation des combustibles alternatifs au bois-énergie reste faible et les équipements de cuisson inefficients sont encore fortement utilisés par les ménages. C'est dans ce cadre que le Deuxième Projet de gestion Durable et Participative des Energies Traditionnelle et de Substitution (PROGEDE-II) est mis en œuvre (rapport PROGEDE II, 2008 : 39).

Le principe directeur essentiel des dispositions institutionnelles et de mise en œuvre du PROGEDE II est de veiller à ce que la responsabilité de mise en œuvre opérationnelle du projet relève des Structures gouvernementales du secteur. Ainsi, conformément à la Déclaration de Paris sur le renforcement institutionnel, le projet utilisera les structures du Gouvernement, notamment la Direction des Eaux, Forêts, Chasses et de la Conservation des Sols (DEFCCS), la Direction des Hydrocarbures et des Combustibles Domestiques (DHCD) et leurs structures déconcentrées pour la mise en œuvre.

Pour renforcer la capacité des deux principaux ministères du sous-secteur des combustibles domestiques (Ministère en charge de l'Environnement et ministère en charge de l'Energie), l'institutionnalisation se fera en deux phases:

- Phase d'ancrage (2010-2012) de trois ans, sous la supervision directe du Directeur des Eaux et des Forêts, un consultant/expert sera recruté comme Responsable des Opérations pour assurer la coordination technique et financière du projet. Une équipe fiduciaire (un comptable principal, un comptable, un spécialiste en passation de marché) sera logée à la Direction des Eaux et Forêts et fournira l'assistance technique au Bureau de l'Administration Générale et de l'Équipement (BAGE) de ladite Direction.
- Phase d'appropriation (2013-2015) de deux ans, durant laquelle la plupart des postes jusque là occupés par des consultants, seront transférés au personnel du Gouvernement.

Il faut signaler que le PROGEDE comme tous les projets de développement initiés par l'Etat et la Banque mondiale n'a pas vocation à faire des bénéfices comme dans une société commerciale. Les projets de développement sont astreints à une rentabilité « publique » et « social ». C'est pourquoi, la Banque mondiale et le gouvernement, attentifs à l'utilisation des fonds alloués aux projets, exigent que la gestion des projets soit organisée de manière à ce que toutes les opérations financières, administratives et la passation des marchés fassent l'objet des vérifications et d'évaluations et/ou de contrôles appropriés.

Malgré ces exigences d'évaluations et de contrôles, ces projets de développement font souvent l'objet principalement de détournements d'objectifs (les fonds destinés à l'exécution des activités sont orientés vers d'autres activités non prévues) et de non achèvement des activités dans les délais. Les principales causes de ces difficultés sont :

- la gestion imprudente et non efficace des ressources par les gestionnaires ;
- le recrutement d'agents qui ne maîtrisent pas toujours les procédures des bailleurs de fonds.
- le non respect des procédures et délais de décaissement ;
- l'absence de cadre comptable adapté au projet conduisant à l'application approximative de celui du SYSCOA.

Ces problèmes ont pour conséquences très souvent la suspension des financements ou retards des décaissements conduisant à des résultats médiocres de ces projets. Dans la même foulée, le projet « PROGEDE 2 » peut être exposé aux mêmes problèmes. Ce projet, élaboré et conclu entre le Ministère de l'Economie et des Finances du Sénégal et le Programme de la Banque mondiale, a été mis en place dans le but de contribuer à l'augmentation de la disponibilité de combustibles diversifiés pour les ménages de façon durable et tenant compte du genre, ainsi qu'à l'augmentation des revenus des communautés participantes, tout en préservant les écosystème forestiers, les problèmes liés aux changements climatiques dans les zones forestières sénégalaises et à promouvoir l'égalité entre les sexes.

Dans le souci d'atteinte des objectifs du projet et d'encourager la dynamique des projets de développement au Sénégal, il convient pour le « PROGEDE 2 » de prendre des dispositions adéquates permettant d'identifier les éventuelles difficultés, de proposer des solutions pour y

remédier et de maîtriser les risques éventuels. Globalement pour ces projets de développement les moyens de redressement de leur gestion peuvent être :

- des formations sur le renforcement des capacités du personnel comptable et administratif des projets,
- des évaluations périodiques de la performance du service administratif et financier des audits annuels pendant la durée de vie des projets.
- l'utilisation d'outils de gestion performants

Chaque fin d'année, le Cabinet de Gestion Comptable Delotte est mandaté pour faire l'audit des comptes pour la détection et la prévention des anomalies de gestion. En ce qui concerne ce travail, il sera question d'aller dans le même sens que ses audits en approfondissant les aspects liés à la performance du service comptable du PROGEDE2. C'est ainsi que nous avons choisi comme thème de mémoire : Evaluation de la performance du service comptable du PROGEDE2.

Pour cela nous nous sommes posés la question centrale suivante «le service comptable du PROGEDE est il performant?». Nous chercherons à répondre aux questions de recherches suivantes :

- les procédures administratives et financières telles que effectuées au PROGEDE 2 sont elles conformes au manuel de procédure ?
- la comptabilité est elle dûment tenue ?
- quelles sont les recommandations à retenir pour une meilleure gestion du service comptable du PROGEDE II ?

Pour trouver réponses à toutes ces questions, notre étude va aborder tour à tour les points suivants:

- vérifier la conformité au manuel de procédures du projet, il s'agira de vérifier si :
- les autorisations d'achat se rapportent à des dépenses éligibles
- les autorisations d'achat sont signées par les personnes habilitées
- les acquisitions de biens et de services sont faites sur appel d'offre
- les achats de biens et de services sont effectués hors TVA
- le compte bancaire est soumis au système de co-signature ;
- vérifier si la comptabilité est régulièrement tenue, en nous assurant que :
- les pièces justificatives existent et sont dûment établis ;

- le montant de la pièce justificative est correct ;
- les pièces justificatives ont été numérotées et classées par ordre chronologique
- les pièces justificatives ont été imputées correctement
- les imputations ont été enregistrées régulièrement dans la comptabilité ;
- vérifier que les états financiers ont été régulièrement établis en effectuant :
- des tests pour voir la cohérence entre la balance, le grand livre et le bilan
- une analyse du détail des comptes.

L'intérêt de l'étude de ce thème se situe au niveau :

Tout d'abord, les résultats contenus dans le mémoire, contribueront à la rédaction du rapport d'audit. Ce rapport permettra au gouvernement de :

- s'assurer que les fonds reçus ont servi exclusivement à la réalisation des objectifs du projet;
- s'assurer que les dispositions de l'accord de financement en ce qui concerne les aspects financiers et comptables ont été respectées ;
- vérifier que les états certifiés de dépenses présentés à la Banque mondiale pour l'obtention de la prochaine avance, sont fiables et que les factures et pièces comptables qui servent à les justifier sont authentiques ;

Ensuite, ce mémoire constituera pour le lecteur un document de recherche sur l'audit des projets de développement.

Ce travail s'articulera autour de deux grandes parties :

- la première partie va concerner l'analyse théorique et méthodologique.
- la deuxième partie concernera la présentation et l'analyse des résultats d'évaluation de la performance du service comptable du projet. Cette partie s'articulera autour :
 - de la présentation du PROGEDE II
 - de la tenue de la comptabilité du PROGEDE 2 et de l'analyse des résultats d'évaluation du service comptable du projet

PREMIERE PARTIE
CADRE THEORIQUE ET METHODOLOGIQUE.

INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE

Les projets de développement constituent une alternative dont le social, l'humanité et la solidarité remplacent le profit libéral et la concurrence féroce. Des travaux récents se réfèrent à l'hétérogénéité de l'offre des biens collectifs, constatant que les projets sont pour la plupart des acteurs à but non lucratif ; ils forment une réponse à la défaillance du marché dans le cas d'information asymétrique entre producteurs et consommateurs.

Les projets de développement aboutissent toujours à des impacts sur l'environnement physique ou social. Ces impacts sont soit voulus ou non, soit positifs ou négatifs. En ce qui concerne les projets de développement, brassard (1991 : 28) affirme que : « si l'on compare les objectifs programmés avec les résultats, le constat est assez décevant ».

De ce malaise naît une interrogation sur les méthodes d'élaboration et d'évaluation des projets. Face à ces constatations de plus en plus amères, il est alors nécessaire voire indispensable de comprendre la comptabilité des projets sous toutes ses formes afin de contribuer à pallier les effets d'éventuelles surprises désagréables.

Cette première partie du travail cherchera à comprendre la comptabilité dans les projets de développement pour l'explication des performances et contre performances des services comptables des projets de développement.

Pour cela une synthèse bibliographie nous orientera vers la comptabilité dans les projets de développement, puis vers l'organisation financière et comptable de ces projets de développement et enfin vers les limites ou lacunes de la comptabilité des projets de développement.

CHAPITRE 1. LA COMPTABILITE DANS LES PROJETS DE DEVELOPPEMENT

Nous étudierons les pratiques comptables caractéristiques des projets dans un premier temps et ensuite le processus de la gestion comptable des projets de développement.

1.1. LES PRATIQUES COMPTABLES CARACTERISTIQUES DES PROJETS DE DEVELOPPEMENT

Compte tenu des différences de nature entre les Projets de développement et les sociétés commerciales, l'évaluateur doit cerner dans son programme de travail les caractéristiques des Projets de développement liées :

- aux normes comptables ;
- au plan de comptes ;
- aux systèmes comptables et ;
- aux états financiers standards.

1.1.1. LES NORMES COMPTABLES

Si les entreprises sont soumises à des normes comptables généralement admises, cela n'est pas explicitement défini pour les projets de développement. Chaque bailleur de fonds exprime ses exigences en termes de normes comptables à utiliser, ici encore, ces recommandations sont souvent un peu vagues. En la matière, la Banque Mondiale recommande ce qui suit: « *il est souhaitable que la comptabilité du projet soit tenue (et les états financiers établis) conformément aux normes comptables admises sur le plan international* ».

Malgré l'adoption des normes comptables internationales, certaines difficultés comptables restent à résoudre (Bourguignon, 1995 : 66)

- Les difficultés de traitement des immobilisations

Selon la norme IAS 16 les immobilisations corporelles sont des actifs corporels :

- a) qui sont détenus par une entité soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens et de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives;
- b) dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'un exercice.

(OBERT, 2004 :105)

Dans les sociétés commerciales, les immobilisations doivent être enregistrées selon leur nature dans les comptes prévus à cet effet. Elles sont ensuite soumises au principe de l'amortissement. En fin d'année elles doivent être inventoriées physiquement et leurs valeurs sont à rapprocher avec les données de la comptabilité.

Dans le cadre des projets de développement, l'amortissement des immobilisations fait l'objet d'un débat. Certains praticiens le préconisent et d'autres non. Les auteurs défavorables à l'amortissement des immobilisations soutiennent que l'objectif de la comptabilité d'un projet de développement est de traduire les flux réels (les fonds reçus et l'usage qui en a été fait).

En face, les auteurs favorables disent que l'amortissement permet de déterminer une valeur nette comptable des immobilisations qui serait proche, dans le cas éventuel d'une évaluation, à leur valeur de marché (Bourguignon, 1995 : 66).

La rareté des évaluations des immobilisations d'un projet semble donner raison aux auteurs défavorables à l'amortissement. D'ailleurs, de façon générale, les immobilisations sont enregistrées dans un compte de la classe 2 «compte d'immobilisation" mais elles ne font pas l'objet d'un amortissement (LO, 2004 : 51), Leur non amortissement se justifie essentiellement par le fait que le projet de développement ne calcule pas de résultat d'exploitation comme dans les entreprises. Aussi, cette exception à la pratique de l'amortissement trouve-t-elle son explication dans la non continuité de l'activité du projet de développement.

En effet, contrairement aux entreprises qui, conformément au principe de la continuité d'exploitation, n'envisagent pas dans un futur proche l'arrêt de leurs activités, les projets de développement sont limités dans le temps (généralement 4 à 6 ans), Ils n'ont donc souvent pas besoin de renouveler les immobilisations d'où la non obligation de l'amortissement. Ce mode de traitement comptable doit tout de même être complété par un suivi, sur la base d'un fichier extra comptable, de l'existence physique des immobilisations des Projets de développement

- Le traitement comptable des stocks

La norme IAS 2 définit les stocks comme" des actifs (OBERT, 2004 :89):

- détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité;
- en cours de production ;
- sous forme de matières ou de fournitures devant être consommées au cours du processus de production ou de la prestation de service.

Dans le cas des projets, la constitution des stocks n'obéit pas à une logique commerciale et elle n'est pas très fréquente car ils n'ont pas pour vocation d'acheter pour revendre ou pour transformer. Lorsqu'un projet détient des stocks, ses achats non consommés peuvent être maintenus dans les comptes de charges «achats». Une telle comptabilisation traduit leur emploi définitif, synonyme de consommation directe. Il n'est donc pas obligatoire de créer des comptes de stocks et variation de stocks comme le font les entreprises commerciales.

Toutefois, un suivi extra comptable au moyen d'une fiche de stocks s'impose et un inventaire physique annuel reste impératif.

- Les ressources stables

Le SYSCOA définit les ressources stables comme les moyens de financement dont dispose l'entreprise de façon durable (SAMBE, 2003 :85). Dans la comptabilité des projets, les ressources durables sont constituées par les contributions financières du ou des bailleurs et/ou par les fonds de contrepartie du pays bénéficiaire. La contrepartie du bailleur est souvent versée dans un compte *spécial* ouvert dans une banque commerciale ou de développement s'il en existe dans le pays. Elles peuvent aussi être utilisées par le bailleur pour un paiement direct des fournisseurs du projet sur la base de demandes de paiement qui leur sont transmises.

Le traitement comptable des ressources diffère d'un projet à l'autre: tantôt elles sont enregistrées dans un compte fonds de dotation, tantôt dans un compte subventions reçues.

1.1.2. LE PLAN DE COMPTES DES PROJETS

Le plan comptable ou plan comptable général (PCG), appelé parfois cadre comptable, est un standard de classification des événements économiques qui modifient le patrimoine de l'entreprise.

Il n'existe pas à priori un plan de comptes spécifique aux projets de développement. Les plans rencontrés sont souvent tirés du plan comptable des entreprises en vigueur avec quelques adaptations plus ou moins réussies. C'est ainsi qu'au Sénégal, avant l'entrée en vigueur du SYSCOA, les projets de développement s'inspiraient du Plan Comptable Sénégalais (PCS). Aujourd'hui, à l'instar des autres pays de la zone UEMOA, les projets utilisent le plan comptable SYSCOA devenu SYSCOHADA.

L'adoption d'un plan comptable exige une analyse approfondie de l'activité qu'il s'agisse d'une société ou d'un projet. Toutefois, cette analyse revêt une importance particulière dans le cadre des projets. En effet, pour des raisons liées à la nécessité d'un suivi budgétaire, il est important que les postes comptables puissent être reliés sans aucune difficulté au budget de la structure. En d'autres termes, le plan comptable d'un projet doit être conçu à la fois sur la base des activités à mener et sur la base des catégories budgétaires contenues dans l'accord de financement. Si le projet est financé par plusieurs bailleurs de fonds, la comptabilité devra être organisée de sorte à fournir une information sur ses dépenses par bailleurs.

En somme, il n'existe pas de plan comptable standard pour un projet. A l'instar des entreprises commerciales, chaque projet aura son plan comptable spécifique en fonction de ses activités et lui permettant de produire des informations financières de qualité.

1.1.3. LE SYSTEME COMPTABLE

L'organisation de la comptabilité se fonde en général sur la notion de *comptabilité d'engagement*. Avec l'avènement du SYSCOA, la tenue de la comptabilité par les petites entreprises a été simplifiée grâce à l'instauration du «Système Minimal de Trésorerie» (SMT) : *comptabilité de trésorerie*. Face à l'absence de normalisation en la matière pour les projets de développement.

La nécessaire correspondance entre le système comptable à mettre en place, la nature et l'importance du Projet se justifient, en effet, par le fait qu'une trop grande complexité risquerait de rendre le système totalement inopérant, faute du personnel et des fournitures (logiciels informatiques, documentation...) indispensables à son bon fonctionnement.

Les responsables de projets doivent ainsi nécessairement, avant de décider du système comptable à mettre en place, examiner les avantages et inconvénients de chaque système comptable et se référer si besoin est à la normalisation en vigueur dans l'espace d'implantation du projet. Mais avant, il importe de connaître les caractéristiques de chacun d'entre eux.

a- Le droit commun : la comptabilité d'engagement

Sous l'exigence de l'administration fiscale et pour les besoins propres de l'entreprise, les sociétés doivent tenir une comptabilité de manière à retracer tous les flux, quelle que soit leur origine, leur destination et leur nature, toute chose qui permet la traçabilité des opérations de l'entreprise.

Le système de comptabilité par engagement est le système de référence préconisée par les normes comptables de l'IASB sous le nom de «accrual basis».

Les techniques de base de ce système sont :

- Constatation de l'incidence financière des opérations et événements du Projet sans tenir compte de leur date d'encaissement ou de paiement;
- Enregistrement et présentation des opérations et événements dès que le passif est né (achat de marchandises ou de services) ou les droits acquis (services rendus ou marchandises livrées) sans attendre le paiement effectif.

Ce système comptable permet de matérialiser dans les livres comptables les droits et obligations des tiers avec lesquels une organisation a des relations commerciales. En plus, elle contribue à l'exhaustivité des enregistrements comptables. Mieux encore, ce système permet de renseigner les utilisateurs sur :

- Les opérations antérieurement conclues et ayant donné lieu à des mouvements de fonds ;
- Les dépenses et charges futures : importance pour les Projets en période d'achèvement;
- Les recettes à encaisser ultérieurement (subventions à recevoir).

Cependant, la comptabilité des engagements entraîne des contraintes liées, entre autre à la multiplication des comptes, notamment de tiers. Elle nécessite en général la tenue d'une comptabilité auxiliaire permettant de connaître la situation individuelle des tiers, et la centralisation périodique des opérations. Ainsi pour des projets ayant un nombre restreint d'opérations à traiter, le système de comptabilité d'engagements apparaît très complexe et lourd. Le système de comptabilité de trésorerie apparaît alors plus adéquat.

Les deux systèmes comptables sus mentionnés présentent des avantages et des inconvénients,

b- La dérogation : la comptabilité de trésorerie

La comptabilité de trésorerie est basée sur les notions de recettes/dépenses ou encore d'encaissements et décaissements. Dans ce système, les recettes et les dépenses – à distinguer utilement des produits et des charges - ne sont comptabilisées que lorsqu'il y a mouvement de fonds (encaissement ou décaissement). Le fait générateur des écritures comptables est le flux de trésorerie, c'est-à-dire tout mouvement d'entrée ou de sortie de liquidités. Les créances et les dettes ne sont constatées qu'à la clôture de l'exercice comptable. Ce système, a pour but d'alléger la tenue de la comptabilité par les petits commerçants et entreprises.

Selon le Plan Comptable Général des Comptes (1998 :817) l'objectif du SMT est de fournir aux très petites entreprises les moyens d'accéder à la représentation chiffrée de leur activités et de leur situation, sans les enfermer dans les procédures et les contraintes d'une comptabilité complète».

L'inconvénient de ce système réside dans l'absence de comptabilisation des passifs encourus; de sorte que sans subventions nouvelles, il peut être difficile pour le Projet de faire face à ses engagements à court terme.

Dans une option de comptabilité à base de liquidités ou comptabilité de trésorerie, le projet enregistre essentiellement les dépenses et les financements reçus. Cette option présente deux alternatives : la comptabilité de trésorerie en partie simple et la comptabilité de trésorerie en partie double

- comptabilité de trésorerie en partie simple

Le projet comptabilise durant l'année ses encaissements et ses décaissements (comptabilité de trésorerie) appuyés de pièces justificatives sur un livre journal. Ces encaissements et ces décaissements sont simplement répartis selon les besoins d'information du projet. Cette comptabilité est manuelle.

En fin d'année, il procède à l'inventaire de son patrimoine (biens, créances et dettes). Il peut aussi établir ses états financiers (bilan simplifié, situation de trésorerie). De plus, les soldes des comptes de trésorerie doivent être contrôlés par rapprochement avec les espèces en caisse, les relevés de banque ou de chèques postaux. Les décalages entre la comptabilisation par le projet et le relevé de l'établissement financier doivent faire l'objet d'un état de rapprochement.

- comptabilité de trésorerie en partie double

Le projet comptabilise durant l'année ses encaissements et ses décaissements (comptabilité de trésorerie) appuyés de pièces justificatives sur un livre journal. Ces encaissements et ces décaissements sont enregistrés en partie double selon un plan de compte adapté à ses besoins : la partie du livre journal consacrée à la répartition des recettes et des dépenses est la contrepartie comptable des comptes de trésorerie. Cette comptabilité est en principe informatisée.

En fin d'année, il procède à l'inventaire de son patrimoine (biens, créances et dettes). Il peut ainsi établir ses états financiers (bilan et compte de résultat).

c- Comptabilité à base d'engagement modifié ou système comptable hybride

Selon certains auteurs de la doctrine comptable américaine, on considère que l'exigence d'adoption du système de comptabilité d'engagement ne s'applique qu'à la présentation des états financiers de l'entité et non à l'enregistrement de ces opérations financières. La réelle difficulté dans les projets, pour une telle option consiste à effectuer un suivi extra comptable des passifs, des subventions à recevoir, ainsi que des biens de son actif.

En conséquence, pour ces auteurs, rien ne devrait s'opposer à ce qu'une entité puisse tenir durant tout l'exercice comptable, sa comptabilité selon le système comptable de trésorerie ; les ajustements de fin de période auxquels procèdera cette entité lui permettront ensuite de présenter ses états financiers selon le système comptable d'engagement.

Ce système, pour être applicable, nécessite toutefois que le Projet effectue un suivi extra - comptable des passifs encourus (notamment dettes fournisseurs et dettes sociales), des subventions à recevoir et des biens de son actif (stocks et immobilisation).

Le système comptable hybride a le mérite de prendre en compte les avantages des deux premiers systèmes comptables tout en réduisant leurs limites respectives.

1.1.4. LES ETATS FINANCIERS OU ETATS DE SYNTHESE

Les entreprises dans l'espace UEMOA sont tenues de présenter leurs états financiers conformément aux prescriptions du système comptable OHADA (SAMBE & AI, 2003 :711), contrairement aux projets de développement pour lesquels aucun référentiel n'est défini en la matière. Le mode d'enregistrement et de traitement des données doit permettre l'élaboration d'états de synthèse à partir desquels une information financière doit être donnée aux bailleurs de fonds.

Dans la mesure où il s'agit de justifier l'emploi des ressources mobilisées dans le cadre des activités des projets, il est plus approprié d'établir les états de synthèse sous la forme d'un tableau d'emplois - ressources. Ainsi, il est admis d'établir les états financiers des projets selon les principes et méthodes comptables du droit commun. L'établissement des états financiers doit respecter un certain nombre de principes comptables tels que:

- Le principe de l'indépendance ou séparation des exercices

- Le principe de la continuité d'exploitation
- Le principe de la permanence des méthodes comptables
- Le principe de prééminence de la réalité sur l'apparence

Les états financiers de base d'un projet sont généralement le bilan, le compte de résultat et l'annexe. En plus de ces états financiers: standard, certains bailleurs de fonds exigent d'autres complémentaires. C'est ainsi que les responsables des projets financés par l'IDA sont tenus de produire les états financiers complémentaires suivants:

- Tableau Emplois - Ressources du Compte Spécial
- Etat de relevé *de* dépenses
- Etat récapitulatif des relevés de dépenses
- Etat de rapprochement du compte spécial (Banque Mondiale, 1995 :15)

1.2. LE PROCESSUS DE LA GESTION COMPTABLE DES PROJETS DE DEVELOPPEMENT

Il s'agit d'analyser les différentes étapes du processus comptable en identifiant les flux financiers et en précisant les imputations des opérations dans les comptes, puis de donner les différents travaux comptables dans les projets de développement et enfin les principaux outils d'information utilisés dans le processus comptable

1.2.1. LES ETAPES DU PROCESSUS COMPTABLE DES PROJETS DE DEVELOPPEMENT

GOUJET et RAULET, 1996 : 4 estiment que le processus de gestion comptable vise à permettre de retracer les opérations économiques et présenter des états de synthèse (bilan, Compte de résultat, etc.) en vue de prendre des décisions de gestion. Dans tous les cas il faudra analyser les flux pour comprendre la nature des opérations.

a- L'identification des flux financiers

L'activité économique des projets s'exprime par des échanges et des transactions avec des tiers, appelés opérations (KABRE, 2009 : 70).

Les opérations sont décrites comme des flux ou des décaissements.

Chaque opération se caractérise par un double flux :

- Flux des biens et services
- Flux monétaires ou financier

Le travail comptable consiste à analyser et à interpréter ces opérations ou ces flux.

La comptabilité va les classer d'après leur nature, par exemple : acquisitions de moyens d'exploitation, achat de marchandises, ventes de marchandises, etc.

Pour chacune de ces opérations, l'analyse comptable distingue :

- L'origine du flux : elle représente le moyen de financement,
- La destination du flux : elle représente l'utilisation du financement, l'emploi peut être soit un flux réel, soit un flux financier.
- Notons qu'à toute ressource correspond un emploi, qu'à tout flux réel correspond un flux financier.

Chaque opération comptable a au moins une ressource et un emploi et concerne donc au minimum deux comptes.

b- Imputations des opérations dans les comptes

Après avoir déterminé la ressource et l'emploi de l'opération et sélectionné les comptes concernés, il faut mouvementer ces comptes.

Par convention :

- Toutes les ressources intéressent un compte se note dans la partie droite, au crédit ;
- Tous les emplois intéressant un compte se notent à gauche, au débit.

Les étapes de l'analyse comptable peuvent se résumer comme suit :

Etape 1 : identifier – identifier les ressources et les emplois de l'opération.

Etape 2 : déterminer – traduire la situation en langage comptable, c'est-à-dire déterminer les comptes touchés et les montants impliqués.

Etape 3 : mouvementer – réaliser les écritures comptables correspondantes

Etape 4 : valider – s'assurer que l'équilibre comptable (débit = crédit) a été respecté.

1.2.2. LES DIFFERENTS TRAVAUX COMPTABLES DANS LES PROJETS DE DEVELOPPEMENT

Les travaux comptables comme dans toutes entreprises se distinguent par la périodicité de leurs réalisations (TOMETRY, 2010 : 304) :

- *Travaux quotidiens* :

- Achats : imputation des factures, contrôle des imputations, saisie des factures dans le logiciel comptable

- Trésorerie banque : imputation des transactions bancaires (chèques, ordres de virement, bordereaux de versement, avis de débit et crédit, remises de chèques), Contrôle des imputations, Saisie des transactions bancaires dans le logiciel comptable, Edition des brouillards de saisie, Contrôle des saisies, Validation des écritures.

- Travaux mensuels :

- Achats : Edition du journal d'achat, Contrôle des saisies du mois, Rapprochement des documents informatiques pour cohérence avec les supports de saisies, Justification des soldes fournisseurs et analyse.
- Trésorerie banque : Collecte des relevés bancaires, Comptabilisation des frais bancaires, Saisie des frais bancaires, Edition des journaux de banque, Contrôle des saisies du mois, Etablissement des états de rapprochement bancaire et analyse.
- Comptabilisation des éventuelles écritures de régularisation : Edition des journaux de banque définitifs, Vérification, Suivi des opérations de trésorerie non dénouées (opérations de virement en attente, chèques ou documents réceptionnés mais non transmis, etc.).
- Suivi comptable : Edition du grand-livre et de la balance générale, Edition des états de suivi analytiques, Edition des états de suivi budgétaires, Comparaison des réalisations de la période avec le budget et explication des écarts.

- Travaux annuels

- Inventaire des Immobilisations : Inventaire physique des immobilisations, Edition du tableau des immobilisations et rapprochement avec les pièces justificatives et la comptabilité générale, Après l'inventaire physique, identification des immobilisations à sortir éventuellement du fichier et des comptes ou des immobilisations à céder.
- Inventaire comptable : Réalisation des travaux d'inventaire comptable,
- Edition des états financiers et audit des comptes : Edition des états financiers de fin d'exercice, Audit des comptes par un auditeur.

- Autres travaux

- Contrôle des dépenses effectuées ;
- Reconstitution des comptes spéciaux ;
- Etablissement des demandes de paiements ;
- Suivi des dépenses rejetées ;
- Tenue permanente de la situation d'exécution du projet par bailleur, catégorie et composante.

On note également parmi les tâches réalisées par les projets au niveau comptable, qu'ils s'assurent :

- d'une part que les soldes de certains comptes collectifs sont bien supportés dans le détail par les comptes individuels correspondants

- d'autre part que les comptes individuels sont bien justifiés par le détail des opérations.

En réalité, cette analyse ne se limite pas aux comptes de tiers mais à tous les comptes jugés satisfaisants, exacts, réels et devant contribuer à l'élaboration des états financiers de synthèse (TOMETY, 2010 : 304).

Certains contrôles conduisent également à :

- Lettrage de comptes ;

- Analyse de compte à solde nul mais ayant enregistré des mouvements au titre de l'exercice ;

- Pointage des comptes (charges d'abonnement, comptes de sécurité sociale, impôts, rémunérations du personnel et virements internes) ;

- Vérifier que toutes les factures reçues et traitées pendant le mois ont bien été enregistrées en comptabilité ;

- Contrôle de cohérence du compte d'immobilisations corporelles et du fichier des immobilisations.

L'arrêté de la comptabilité au sein d'un projet est fait au 31 décembre de chaque année. Les travaux effectués sont traditionnellement ceux observés dans la plupart des entreprises. A savoir:

- Veiller au bon respect du principe de l'indépendance des exercices ;

- Intégrer dans la comptabilité les opérations dites d'inventaires et qui portent sur les stocks, les suspens de rapprochement, les corrections liées à l'inventaire de l'immobilisation, les provisions, les dotations aux amortissements, la constatation des engagements, l'appréciation des dettes en devises, les transferts de charges imposés par les normes comptables pour ne citer que ceux-là (TOMETY, 2010 : 304).

Ces traitements conduisent inévitablement à des comptes définitifs permettant de :

- Clôturer l'exercice comptable (balance définitive) ;

- Etablir les documents comptables de fin d'exercice (états financiers de synthèse).

1.2.3. LES PRINCIPAUX OUTILS D'INFORMATION UTILISES DANS LE PROCESSUS COMPTABLE

Ce sont des outils de classement et de traitement de l'information

a- La conservation et le contrôle des données

Le système de traitement choisi, quel que soit son support, (papier, disquette) doit offrir des conditions de garantie et de conservation irréfutables. Les données entrées de manière chronologique doivent l'être sous une forme interdisant toute insertion, toute suppression ou addition ultérieure.

Il doit être possible, à tout moment, de reconstituer, à partir des données entrées, les éléments des comptes, ou, à l'inverse, à partir des comptes de retrouver les données correspondantes. Ainsi, chaque écriture doit comporter une référence numéro d'écriture) permettant l'identification des données et le retour aux pièces justificatives. (MADERS, 2005 : 148)

b- Les pièces justificatives

Les pièces justificatives constituent la preuve des opérations financières et donc des enregistrements comptables qui en découlent. Elles servent à établir la vérité des comptes lors des audits mais aussi dans les contentieux, les litiges et les procès à caractère commercial. Les enregistrements comptables indiquent dans les livres comptables la nature et les références des pièces justificatives.

La durée de conservation des pièces justificative est de dix (10) ans.

Les pièces justificatives accompagnent les livres comptables. On dénombre trois catégories de pièces justificatives :

- Les pièces émanant des tiers ou pièce d'origine externe
- Les pièces internes
- Les imprimés comptables

b.1- Les pièces justificatives externes

Les pièces justificatives émanant des tiers comprennent, par exemple :

- Les décomptes des entreprises et maîtres d'œuvre
- Les factures des fournisseurs
- Les factures de consommation d'eau, d'électricité, de télécommunication.
- Les avis de crédit et de débit de la banque
- Les bordereaux de banque
- Etc.

Les pièces externes doivent rappeler, dans la plupart des situations, les références des opérations auxquelles elles se rapportent pour être prises en considération (marché, contrat, commande, abonnement, etc.)

Les pièces externes sont toujours des originaux et il en va de même des pièces qui peuvent les accompagner.

b.2. Les pièces justificatives internes

Les pièces justificatives internes revêtues des visas prévus pour avoir force probante, comprennent, par exemple :

- Les bulletins de paie,
- Les reçus, chèques et ordre de virement,
- Les contrats et bons de commande,
- Les relevés de frais, états de paiement, états de rapprochement bancaire, inventaire physique etc.

b.3. Les imprimés comptables

Une liste des imprimés ayant une utilisation comptable doit être dressée en mentionnant les références de normalisation pour éviter les confusions de documents.

Les imprimés comptables peuvent être :

- Fiche d'imputation comptable
- Bon de commande
- Fiche d'engagement
- P.V. de réception
- Fiche de stock
- Pièce de caisse (bon de caisse, inventaire physique)
- Etat de rapprochement bancaire
- Etat des salaires
- Bulletin de paie
- Ordre de virement de banque
- Fiche d'élaboration budgétaire

Le journal est un registre ou un fichier informatique, tenu par la personne responsable de la comptabilité, qui enregistre chronologiquement toutes les opérations matérialisées par des documents. (CE, 2001 : 26)

On distingue différents types de journaux dont les principaux sont :

- Le journal de banque

- Le journal de caisse
- Le journal de vente
- Le journal d'achats
- Le journal d'opérations diverses (OD)
- Pour simplifier le travail et pour répondre à la nature des besoins des projets, nous avons opté pour l'utilisation d'un seul journal soit le journal général qui remplace l'ensemble des journaux.

Le journal impose des normes de présentation des écritures comptables. Toute écriture comptable inscrite dans le journal doit mentionner la date de l'opération, les comptes mouvementés, le libellé de l'écriture et les montants, selon le modèle ci-après. Les montants au débit et au crédit doivent être équilibrés.

le journal

Date	Intitulé du compte et libellé	N° compte	N° pièce	Débit	Crédit

Source CE (2001 : 26)

Lorsque la comptabilité est manuelle, quelques règles de base pour passer les écritures comptables sont à respecter :

- Ecrire obligatoirement à l'encre (et non au crayon) ;
- Pas de ratures (il y a une procédure comptable pour annuler une écriture) ;
- Pas d'effacer (TYPEX, BLANCO...) ;
- Les pages d'un journal sont obligatoirement numérotées.

b.4. Le grand livre

L'ensemble des comptes constitue le grand livre. Le grand livre est donc la collection complète des comptes dans l'ordre des numéros du plan comptable. (CE, 2001 : 26).

Les écritures qui ont été réalisées dans le journal général sont ici présentées par compte puis en ordre chronologique. C'est avec les journaux qui ont servi à sa constitution, le document essentiel de la comptabilité.

Celui-ci se présente sous forme de fiche ou d'un listing informatique. Sur chaque page est imprimé un compte.

b.5. La balance

La balance est un tableau récapitulatif de l'ensemble des comptes à une date donnée qui va permettre de vérifier que l'on ne s'est pas trompé dans le report des écritures (inscrites dans les journaux) sur chaque compte concerné. (CE, 2001 : 27).

Outre son rôle de contrôle, la balance va également servir à donner une vue synthétique des comptes du grand livre et à préparer aussi l'établissement du bilan et du compte de résultat.

La balance

Numéro Comptes	Intitulés des comptes	Mouvements		Soldes	
		Débit	Crédit	Débiteur	Créditeur

Source CE (2001 : 27)

La balance correspond à une simple opération de regroupement, en un tableau unique, de tous les comptes ouverts, par le projet, dans un grand livre.

Si la comptabilité est réalisée à la main, il faut faire les étapes suivantes :

Les étapes de conception d'une balance (comptabilité manuelle)

Vérifications	Explication
Total des débits = total des crédits	Egalité issue du principe de la partie double
Total des amortissements = total du journal	Egalité issue du report des écritures du journal dans le grand livre
Total des soldes débiteurs = total des soldes créditeurs	Egalité issue du report du grand livre à la balance

Sources : CECI (2005 : 28)

Processus de clôture annuelle

La clôture annuelle intervient lorsque les opérations courantes ont été entièrement enregistrées et que la balance avant inventaire ait été imprimée.

1. Faire l'inventaire de caisse
2. Faire l'inventaire des biens durables
3. Faire l'amortissement des biens durables
4. Réaliser la cession des biens durables nécessaire
5. Ajuster les comptes de charges et produits
 - Faire l'inventaire de caisse

- Cette activité doit être effectuée comme pour une clôture mensuelle.
- Faire l'inventaire des biens durables

L'inventaire à pour objectif de constater l'existence physique des biens durables.

Pour faire l'inventaire de nos biens, il faut réaliser ces étapes :

- élaborer une fiche d'inventaire ;
- mettre à jour le registre des biens durables ;
- faire l'inventaire physique : compter, vérifier, etc. ;
- enregistrer dans la fiche d'inventaire ;
- constater les écarts et les expliquer ;
- passer des écritures de régularisation en cas de besoin ;
- enregistrer les amortissements ;
- enregistrer les sorties de biens durables.

Conclusion :

D'un projet à un autre, selon qu'il s'agisse d'un même bailleur ou de bailleurs différents, nous observons une diversité dans la présentation des comptes annuels. Cette variété de présentation de la comptabilité au sein des projets de développement n'obéit pas toujours à la catégorisation classique.

Les projets de développement dans leur ensemble englobent différentes difficultés qui partent de la mise en place de la comptabilité en passant par le traitement des différentes transactions avant d'aboutir à la synthèse de leurs comptes.

Au regard des normes et principes comptables tant au niveau de l'espace OHADA qu'au niveau international, la comptabilité des projets devrait s'identifier à travers une certaine organisation remarquable se fondant sur les règles admises en la matière. D'ailleurs, certains bailleurs dans leurs directives l'expriment clairement et ne s'étendent pas sur ces organisations dans les différents accords signés avec les Etats.

CHAPITRE 2 : ORGANISATION FINANCIERE ET COMPTABLE DES PROJETS DE DEVELOPPEMENT

Elle repose le plus souvent sur un descriptif contenu dans leur manuel de procédures de gestion administratives, comptables et financières, lequel respecte dans son ensemble les règles et directives des bailleurs (institutions financières, Etats emprunteurs et bénéficiaires).

A défaut pour les Etats emprunteurs de préciser le cadre comptable réservé à ces projets de développement, les bailleurs, sans définir les règles et méthodes comptables précisent dans leurs directives que ces projets pourront utiliser les méthodes comptables applicables dans leurs espaces respectifs. Sur cette base, la majorité des projets tentent vainement de se conformer aux normes du droit comptable OHADA (KABRE, 2009 : 70).

Cette partie va traiter dans un premier temps le cadre et le système comptable des projets de développement puis dans un deuxième temps l'impact de l'organisation du financement des projets sur la comptabilité de ces projets.

2.1. LE CADRE ET LE SYSTEME COMPTABLE DES PROJETS DE DEVELOPPEMENT

Un bon descriptif du cadre et du système comptable d'un projet de développement est fonction de la maîtrise de ses activités. Celles-ci sont contenues dans le document de projet (rapport d'évaluation) et parfois dans les accords et conventions.

Les activités des projets s'expriment en composantes et catégories. Elles permettent d'élaborer le budget d'exécution global du projet. Le plus souvent, son actualisation s'impose vu le décalage observé entre la phase d'évaluation et de mise en œuvre des projets de développement.

Le système comptable est souvent combiné à une gestion budgétaire qui permet de suivre et de maîtriser les engagements des projets. Certains projets ont un cadre comptable assez complexe, eu égard à leurs activités et au fait qu'ils soient financés par plusieurs bailleurs (TOMETRY, 2010 : 304).

Cette partie comprendra les l'organisation du Système comptable des projets de développement et puis les exigences des bailleurs de fonds et les différents contrôles effectués sur la tenue de la comptable des projets.

2.1.1. ORGANISATION DU SYSTEME COMPTABLE DES PROJETS DE DEVELOPPEMENT

Le système comptable des projets de développement est une comptabilité à partie double qui enregistre les différentes opérations dans des journaux comptables dans un ordre chronologique en fonction de la nature des transactions. Les projets bénéficiant d'un cadre informatisé et disposant de logiciels adaptés combinent la comptabilité générale et le suivi budgétaire, ce qui leur permet d'effectuer deux imputations pour chaque opération. Le suivi analytique et budgétaire repose sur les axes principaux ci-après (BLAISE, 2006 : 84)

- zone du projet ;
- destination de la dépense (activité ou composante) ;
- nature de la dépense (catégorie) ;
- bénéficiaire de la dépense (service, partenaire) ;
- source de financement (bailleur).

La comptabilité de projet se distingue de la comptabilité de société par le fait qu'elle n'a pas un objectif de résultat comptable. Le projet est une structure d'exécution qui réalise des activités (investissements) qu'elle finance au moyen de subventions (d'investissements) rétrocédées par l'Etat dans le cadre d'accord de crédit ou de subventions passés avec les bailleurs de fonds internationaux. Certains projets générateurs de revenus pourraient refinancer certaines activités sur la base de leurs ressources accessoires. La comptabilité de projet respecte l'équilibre entre les dépenses (emplois) et les subventions (ressources) qui servent à les financer (TOMETY, 2010 : 304).

Cette spécificité permet à certains projets de mettre en place un plan comptable ne comportant pas de compte de gestion ; toutes les charges étant considérées comme investissement au titre de frais immobilisés (première option pour le traitement des charges).

Il est aussi remarqué que d'autres projets enregistrent les charges dans des comptes de charge par nature et les équilibrent au moyen du compte subvention d'exploitation pour aboutir à la règle du

résultat nul (seconde option). Il n'en demeure pas moins que les problèmes liés aux traitements de certaines transactions ne permettent pas toujours d'atteindre l'objectif du résultat nul (cas des projets ayant des revenus accessoires) (TOMETRY, 2010 : 304).

En outre, le plan comptable sans compte de gestion présente le double avantage d'alléger le nombre d'écritures à passer dans les comptes de subventions (les subventions d'exploitation n'étant pas prises en compte) et de pouvoir suivre sur toute la durée du Projet la totalité des coûts. Dans le cas de l'utilisation des comptes de gestion, ceux-ci doivent être soldés à la clôture de chaque exercice pour obéir à l'état de détermination de résultat.

Le plan comptable du Projet est élaboré en respectant les dispositions du cadre comptable OHADA adapté aux besoins spécifiques du Projet.

Le système de « reporting » génère :

- brouillards de saisie,
- journaux auxiliaires,
- balances et G/L généraux,
- balances et G/L analytiques,
- liste complète des immobilisations,
- tableau des amortissements,
- tableau Emplois-Ressources.

La comptabilisation des immobilisations se fait au coût historique. Les immobilisations acquises en devises sont comptabilisées au taux de change du jour de paiement du fournisseur. Selon le cas, certains projets optent pour pratiquer ou non les amortissements.

Les saisies sont faites à partir de fiches d'imputation correctement remplies par le Comptable.

Les écritures sont contenues dans les brouillards.

Les brouillards sont contrôlés et validés.

Après validation, le principe d'inviolabilité des écritures est respecté. Toute cette organisation comptable repose sur une bonne planification de la tenue de la comptabilité (TOMETRY, 2010 : 304).

2.1.2. EXIGENCES DES BAILLEURS DE FONDS SUR LA TENUE DE LA COMPTABILITE DES PROJETS

Les bailleurs de fonds, pour la plupart, ne définissent ni ne codifient les divers principes et normes comptables à appliquer dans la gestion des projets.

Cependant, ils exigent que la comptabilité mise en place par chaque projet respecte les principes fondamentaux suivants (TOMETRY, 2010 : 304) :

- Comptabilisation intégrale de tous les financements reçus
- Mention régulière dans les états financiers de tous les renseignements significatifs
- Présentation sincère et reflet fidèle de la situation des résultats et des états financiers
- Indications claires des principes comptables adoptés dans les états financiers
- Examen indépendant des comptes et des systèmes comptables

Pour que ces principes soient respectés, les états financiers doivent être établis conformément aux usages comptables généralement admis et fondés sur les règles, procédures et méthodes généralement préconisées dans les pays concernés, à condition qu'elles soient adaptées aux objectifs et permettent de rendre compte des opérations menées dans le cadre du projet.

2.1.2.1. EXIGENCES EN MATIERE DE TENUE DE LA COMPTABILITE DES PROJETS

Les objectifs des états financiers des organisations à but non lucratif diffèrent de ceux des entreprises d'affaires. L'objectif principal des états financiers des entreprises d'affaires est de fournir de l'information au sujet de la performance d'une entreprise en termes de mesures de résultats.

Plusieurs pays utilisent la méthode de la comptabilité de caisse qui contient quelques insuffisances et un nombre limité ont adopté la méthode de la comptabilité d'exercice. L'IPSASB a publié 21 IPSAS couvrant les questions liées à la méthode de la comptabilité d'exercice et une IPSAS générale pour la méthode de la comptabilité de caisse.

Les analystes financiers doivent maîtriser les IFRS/IAS et se familiariser avec les normes comptables utilisées dans les pays où ils opèrent, afin d'être en mesure de recommander des approches permettant de fournir à la banque des informations utiles et de contribuer à

l'harmonisation des IFRS/IAS et des IPSAS avec les normes comptables nationales (GUIBERT, 2002 : 154).

La Banque cherchera à convenir avec les emprunteurs et les organes d'exécution, au cours de la phase d'évaluation du projet, des normes et des politiques comptables acceptables pour la préparation des états financiers. Ainsi ses politiques comptables seront conformes : aux IFRS/IAS pour les organes d'exécution/agences de mise en œuvre à but lucratif et les projets générateurs de revenu du secteur public ; et aux IPSAS pour ce qui est des organes/agences de mise en œuvre à but non lucratif et des projets non générateurs de revenu (TOMETRY, 2010 : 304).

La Banque exige habituellement que lui soit soumis des rapports périodiques sur l'état d'avancement des projets. Ces rapports doivent couvrir les coûts intérimaires, annuels et finals du projet ; la performance financière et la situation financière de l'organe d'exécution ou de l'agence de mise en œuvre ; la justification de l'utilisation de tous les fonds, les bases de décaissements du produit des prêts de la Banque ; le degré d'application des clauses financières et des clauses connexes ; et l'efficacité des systèmes de gestion financière et de comptabilité relatifs au projet.

Plus spécifiquement, les objectifs de l'établissement des états financiers à but non lucratif sont à :

- a) communiquer comment les ressources ont été utilisées pour répondre aux objectifs et exigences externes de l'organisation,
- b) identifier les principaux programmes d'une organisation et leurs coûts,
- c) indiquer le degré du contrôle exercé par les donateurs et les sources de financement sur l'usage des ressources,
- d) aider l'utilisateur à évaluer la capacité de l'organisation à atteindre ses objectifs.

Le but fondamental des états financiers est de fournir de l'information pertinente pour rencontrer les intérêts communs des donateurs, membres, créanciers, et autres qui fournissent des ressources aux organisations à but non lucratif. Ces utilisateurs externes désirent évaluer (i) les services qu'une organisation fournit et sa capacité de continuer à fournir ces services et (ii) comment les directeurs déchargent leurs responsabilités d'intendance et autres aspects de leur performance. Plus spécifiquement, le but du rapport financier des organisations à but non lucratif est de fournir de l'information au sujet :

- a) du montant et la nature des actifs, responsabilités, et actifs nets d'une organisation;
- b) des transactions et autres événements et circonstances qui affectent les actifs nets;
- c) du montant et des genres d'entrées et de sorties de ressources économiques pendant une période et du rapport entre les entrées et les sorties;
- d) des revenus en espèces, supports, et dépenses d'une organisation; de son emprunt et son remboursement d'emprunt; et des autres facteurs qui peuvent affecter sa liquidité;
- e) des efforts du service d'une organisation.

La comptabilité de ces organisations se définit comme une comptabilité de fonds.

Bon nombre d'organisations à but non lucratif reçoivent des ressources restreintes pour des buts particuliers. Pour faciliter l'observation des limitations, les comptes sont souvent maintenus en utilisant la comptabilité des fonds par laquelle les ressources sont classées pour des buts de comptabilisation et de rapport en fonds associés à des activités ou objectifs spécifiés (KABRE, 2009 : 70).

Chaque fonds est séparé en entité comptable avec un ensemble auto - équilibrant de comptes pour enregistrer des actifs, dettes, soldes de fonds, et les changements dans les soldes des fonds. Bien que des comptes séparés soient maintenus pour chaque fonds, la pratique habituelle dans la préparation des états financiers est de grouper des fonds qui ont des caractéristiques semblables.

Faire un rapport sur une base de la comptabilité de fonds peut être utile si nécessaire pour séparer ressources avec restriction de celles qui sont sans restriction. Si une organisation a des ressources avec restriction et choisit de ne pas faire un rapport sur une base de la comptabilité des fonds, les états financiers doivent indiquer toutes les restrictions significatives.

Historiquement, la comptabilité des fonds fournit un mécanisme pour satisfaire aux différents besoins de plusieurs utilisateurs des états financiers d'une organisation à but non lucratif. Par exemple, donateurs et sources de financement souvent s'intéressent aux états financiers qui éclairent sur l'usage des fonds qu'ils fournissent, qu'ils soient avec ou sans restriction (GUIBERT, 2002 : 154).

2.1.2.2. LES DIRECTIVES DE CERTAINS BAILLEURS

Généralement, certains tableaux traditionnels de synthèse réapparaissent dans les états financiers de ces organisations (TOMETY, 2010 : 304) :

- bilan
- état de l'activité
- états de dépenses fonctionnelles
- états d'exécution du projet

Certains bailleurs au regard de leurs directives font une distinction entre projets générateurs de revenus et projets non générateurs de revenus.

- **Projets non générateurs de revenus**

Pour les projets non générateurs de revenus, les états financiers annuels doivent être préparés par l'organe d'exécution d'un projet donné, uniquement lorsque le projet en question est exécuté par des entités publiques nationales, provinciales, régionales et/ou locales. Les états financiers peuvent prendre l'une des formes suivantes et peuvent être présentés selon des formats financiers et comptables locaux pour ce qui est du projet et, s'il y a lieu, pour ce qui est de l'organe d'exécution concerné (TOMETY, 2010 : 304) :

- état des recettes et des dépenses (ou état des encaissements et des paiements) ;
- compte d'avances de caisse ;
- état des dépenses;
- notes accompagnant les états financiers.

- **Projets générateurs de revenus**

Les emprunteurs doivent soumettre au bailleur des états financiers annuels pour chaque organe d'exécution autonome ou semi-autonome jouant un rôle majeur dans l'exécution et/ou l'exploitation d'un projet considéré comme générateur de revenus. Ces états financiers doivent fournir des informations suffisamment détaillées pour permettre de déterminer la performance financière et la situation financière du projet et/ou de l'organe d'exécution. Les états financiers doivent normalement contenir les éléments suivants :

- un bilan présentant la situation financière de l'entité concernée, y compris le projet, à la clôture de chaque exercice financier ;

- un compte de résultat (ou un compte des bénéfices d'exploitation, un état des recettes et des dépenses ou un compte des profits et pertes) ;
- un état des flux de trésorerie permettant de déterminer les flux de trésorerie au cours de chaque exercice financier;
- un compte d'avances de caisse ;
- un état récapitulatif des dépenses ;
- des notes accompagnant les états financiers.

2.1.2.3. AUTRES EXIGENCES

1. Les états financiers doivent inclure les chiffres de l'exercice financier précédent, à des fins de comparaison, accompagnés de documents d'appui appropriés et de notes explicatives (par exemple les méthodes de réévaluation de l'actif, les circonstances exceptionnelles ayant eu une incidence sur la performance). Des états financiers complémentaires doivent fournir les informations demandées par les bailleurs sur les rubriques nécessitant des déclarations ou explications additionnelles. Des états intermédiaires des flux de trésorerie et des bilans intermédiaires non vérifiés doivent parfois être soumis sur des périodes spécifiques au cours de chaque exercice financier, par exemple à la fin de chaque trimestre ou de chaque semestre, en plus des états financiers annuels vérifiés. » (TOMETRY, 2010 : 304)
2. Le compte de résultat doit fournir quatre grandes catégories d'informations sur les résultats d'exploitation pour la période considérée. Ces informations peuvent couvrir, entre autres, les points suivants :
 - (i) les recettes d'exploitation classées par catégorie de produits des ventes ou de commissions d'exploitation ;
 - (ii) les dépenses d'exploitation classées par catégorie (par exemple les dépenses au titre de la main-d'œuvre, des approvisionnements et de l'administration, ou les coûts des ventes, de la transmission et de la distribution, etc.) ;
 - (iii) l'amortissement ;
 - (iv) les recettes autres que les recettes d'exploitation ;
 - (v) l'impôt sur les bénéfices ;
 - (vi) les intérêts et les coûts liés au financement et imputés à l'exploitation ;
 - (vii) le résultat net.

3. L'état des flux de trésorerie doit indiquer, pour la période couverte par l'état des recettes, les sources de tous les flux de trésorerie et l'utilisation de ces flux pour le financement du projet, toute expansion de l'entité, le service de la dette, le fonds de roulement et, s'il y a lieu, le paiement des dividendes ou toute autre forme de répartition de résultat net excédentaire. La Banque préfère que l'état des flux de trésorerie soit conçu et présenté d'une manière permettant d'identifier les flux de trésorerie de l'entité concernée au cours de la période considérée, et d'identifier séparément les informations relatives aux transactions non monétaires et au fonds de roulement autre que les disponibilités.

Dans la pratique, le format des états financiers varie d'un projet à un autre et surtout selon les exigences et les directives des bailleurs. Ils tiennent également compte de l'environnement et des règles comptables applicables dans le pays où est implanté le projet.

2.1.3. LES CONTROLES SOUMIS AUX PROJETS DE DEVELOPPEMENT

2.1.3.1. AU PLAN NATIONAL

Généralement, les projets subissent différents contrôles initiés par leur tutelle dans le cadre de leur fonctionnement. Ces contrôles portent sur leurs différentes transactions en dépit de ceux exercés par la structure d'exécution du projet. Ils s'intéressent entre autres à la régularité des demandes formulées, à l'éligibilité et à la justification des dépenses engagées, au respect des accords et au bon fonctionnement visant à atteindre les objectifs assignés aux projets.

2.1.3.2. AU REGARD DU BAILLEUR

Préalablement, la mise en œuvre des projets est sujette à une évaluation qui détermine de façon estimative les besoins nécessaires à la réalisation de leurs activités. Selon les bailleurs, les projets font l'objet d'une évaluation à tiers ou mi parcours. Elle permet de recadrer, si besoin est, les orientations du projet pour lui assurer un meilleur devenir.

D'autres contrôles récurrents (supervision), dont la charge est souvent confiée aux institutions coopérantes permettent aux bailleurs de formuler des recommandations pour le redressement de certains actes à prendre en compte pour atteindre les objectifs assignés aux projets.

Il est souvent effectué des contrôles liés aux décaissements et qui entraînent en cas d'inéligibilité des refus de mise à disposition de fonds. (TOMETRY, 2010 : 304)

2.2. IMPACT DE L'ORGANISATION DU FINANCEMENT DES PROJETS SUR LEUR COMPTABILITE

2.2.1. APPORTS DE L'ÉTAT

Il peut s'agir de tous les biens apportés par l'Etat au financement du projet et non évalués par le projet (salaires des fonctionnaires détachés, mise à disposition de local, affectation de biens et équipements). Il s'agit entre autres de :

- la mise à disposition du projet de biens et équipements sous forme de transfert direct d'immobilisations ;
- l'utilisation gratuite de locaux appartenant à l'Etat par un projet sera inscrite dans les financements de l'Etat ;
- la mise à disposition du personnel fonctionnaire détaché pour la mise en œuvre du projet.

Ces éléments devraient en principe être évalués comme des subventions accordées par l'Etat au projet et être traités comme tels dans la comptabilité du projet.

2.2.2. IMPOTS, TAXES ET DROITS DE DOUANE

Les opérations à titre onéreux (achats de biens et services) réalisées par le Projet sont en principe soumises à la TVA. Mais, en vertu des accords de financement signés avec le bailleur de fonds, ces opérations sont exonérées des droits, impôts et taxes grevant les biens et services nécessaires au projet et qui devraient être pris en charge par l'emprunteur au moyen d'exonérations et/ou en recourant à la procédure des chèques tirés sur le Trésor.

Il existe deux mécanismes :

- En cas d'existence de financement de l'Etat :
 - ✓ paiement factures HT sur subventions du bailleur
 - ✓ paiement TVA sur ressources contrepartie nationale
- En cas d'absence de financement de l'Etat : présentation d'un certificat d'exonération fiscale aux fournisseurs.

2.2.3. CONTRIBUTION DES POPULATIONS BENEFICIAIRES

De nombreux projets fonctionnent avec des contributions volontaires (bénévolat, prestations en nature, dons en nature consommés en l'état). Ces contributions volontaires n'entraînent pas de flux financiers puisqu'elles sont gratuites. De plus, elles ne peuvent être évaluées qu'approximativement. Cependant, il semble logique de comptabiliser ces contributions volontaires car elles sont assimilables à des subventions en nature.

2.2.3.1. COMPTABILISATION DES CONTRIBUTIONS VOLONTAIRES

Si le projet dispose d'une information quantifiable et valorisable sur les contributions volontaires ainsi que des méthodes d'enregistrement fiables, il peut opter pour leur inscription en comptabilité dans les comptes de la classe 7/8 ou 14. Par ailleurs, l'annexe indiquera les méthodes de quantification et de valorisation retenues.

2.2.3.2. REGLES D'EVALUATIONS

La question est de savoir comment valoriser les contributions volontaires. A leur date d'entrée dans le patrimoine du projet, les biens reçus à titre gratuit sont enregistrés à leur valeur vénale sous réserve des dispositions relatives aux contributions volontaires. La valeur vénale correspond au prix qui aurait été acquitté dans les conditions normales de marché.

2.2.4. DIFFICULTES RELATIVES A LA BONNE TENUE DE LA COMPTABILITE DES PROJETS

2.2.4.1. INTERETS ET CHARGES ADMINISTRATIVES

Les coûts d'emprunt des projets de développement sont souvent constitués d'intérêts et de commissions de services. Certains projets ne faisant pas des recettes propres, bénéficient de subventions pour le financement des dépenses. Un projet est une structure d'exécution qui réalise des activités qu'elle finance au moyen de subventions d'exploitation ou d'investissement rétrocédées par l'Etat dans le cadre d'accords de financement passés avec les bailleurs de fonds internationaux.

Nous constatons que ces coûts d'emprunts à payer par l'Etat dans le cadre du projet ne sont pas enregistrés dans la comptabilité du projet. Le projet enregistre en quelque sorte la subvention nette de ces coûts. Afin de donner une image fidèle du coût de financement des projets, ces coûts d'emprunt devraient être pris en compte.

Dans de pareilles circonstances, les coûts réels des projets sont minorés, leurs situations financières faussées par le simple fait que les financements ne sont pas totalement appréhendés.

2.2.4.2. COUTS LIES A LA PHASE PREPARATOIRE

Les bailleurs affectent aux projets une ligne (le plus souvent de dons) pour financer les charges liées à leur phase préparatoire.

Vu que la structure de gestion du projet à ce stade d'avancement n'est pas opérationnelle, ces coûts ne sont retracés nulle part ou lorsqu'ils le sont, ils sont souvent logés dans des structures d'appui qui ne les transfèrent pas à l'équipe de gestion.

2.2.4.3. PROTECTION DU PATRIMOINE

Certains projets du fait qu'ils relèvent des structures publiques ne disposent pas de couverture d'assurance pour la protection de leur patrimoine. Ils encourent des risques qui, bien que réels ne sont pas clairement exprimés.

2.2.4.4. GESTION DES CONVENTIONS AVEC LES PARTENAIRES OPERATIONNELS

La plupart des projets aujourd'hui développent des partenariats ou s'engagent auprès des partenaires et communautés pour accompagner leur projet au profit des populations bénéficiaires.

Ces appuis, annuels ou pluri annuels, donnent lieu à la signature de conventions qui engagent les entités sur leur durée.

La notion de partenaires revêt une diversité qui peut, sans être exhaustive, être appréhendée : ONG locale, ONG internationale, Associations, Communautés villageoises, de quartier, Collectivités territoriales, structures décentralisés de l'administration, etc.

Dans de pareils cas les projets utilisent dans leur comptabilité pour les partenaires le compte 401 qui, à notre avis est inapproprié. Il s'agit d'un compte fournisseur qui s'augmente au crédit et non au débit. Il ne reflète pas l'image fidèle dans la mesure où tout se passe comme si tous les biens ont été livrés à la signature de la convention et elle ne permet pas d'assurer un bon suivi budgétaire (TOMETRY, 2010 : 304).

Par ailleurs, la justification des charges à la clôture de l'exercice n'est pas toujours faite, rendant ainsi difficile le respect du principe de séparation des exercices et entraînant un mauvais suivi budgétaire.

2.2.4.5. ANALYSE DES CHARGES

Les charges de fonctionnement et les dépenses d'investissement sont analysées par destination conformément à la Liste des Biens et Services (LBS) ou le Budget. Cette pratique est courante dans les projets où l'analyse des opérations comptables est très influencée par la comptabilité budgétaire issue des documents de base du projet (TOMETRY, 2010 : 304).

Un autre problème se pose dans le cas des réallocations budgétaires. En effet, afin de ne pas obtenir des dépassements budgétaires, la comptabilité enregistre certaines dépenses dans les comptes par destination correspondant à la ligne budgétaire réallouée sans tenir compte de la nature juridique de la charge.

Aussi peut-on relever que le projet procède au regroupement des opérations réalisées en un même lieu ou pour une même activité, les différentes pièces justificatives de l'activité étant comptabilisées dans un seul et même compte, alors que ces opérations relèvent de natures différentes.

Ces trois situations ne sont pas conformes aux principes de Système comptable qui préconise que les charges soient analysées par nature juridique.

2.2.4.6. OPERATIONS EN DEVICES

Le traitement des opérations en devises est souvent évoqué par les « lignes directrices » des bailleurs : les états financiers intérimaires et annuels doivent normalement être présentés en monnaie locale, en prenant soin d'indiquer explicitement la base de conversion des transactions ou engagements en devises.

Le coût des projets, sur toute la durée de vie, est déterminé dans les accords de prêt/don en Unités de Comptes (UC) et la contre valeur en FCFA sur la base du cours de l'évaluation du projet.

Les coûts du projet portés dans les différents budgets tiennent compte des taux de conversion du document du projet. Mais dans la pratique, le déblocage des différentes tranches du financement se fait au taux de conversion du jour et les éventuels écarts de conversion ne sont pas imputés au projet.

La plupart des projets ne gèrent donc pas des positions de change sur les subventions accordées mais non encore débloquées.

Ils ne tiennent pas aussi compte du surplus de virement reçu correspondant à la hausse du coût de la devise. Alors que les biens acquis en devise sont comptabilisés en FCFA par conversion de leur coût en devise au cours de change du jour de l'acquisition conformément à l'article 51 du règlement du Droit comptable OHADA.

Aussi les règles d'évaluation des opérations en devises édictées dans les articles 52 à 58 du règlement se révèlent-elles sans objet dans les projets concernés (TOMETRY, 2010 : 304).

CHAPITRE 3 : LES LIMITES DE LA COMPTABILITE DANS LES PROJETS DE DEVELOPPEMENT

La comptabilité des entreprises et sociétés commerciales suit un cadre harmonisé et obéit à un certain nombre de règles trouvant leur source dans l'arsenal du droit comptable, de la doctrine et des habitudes de la profession. C'est le cas par exemple du SYSCOA qui est référentiel comptable des entreprises de la zone UEMOA.

Dans le cas des projets de développement, il y a un problème d'inexistence d'un cadre et d'un référentiel comptable prédéfinis. Les principes et les traitements comptables de certaines opérations sont sujets à des interprétations conceptuelles; rendant difficile leur application classique à ces structures. Ainsi différents types de limites sont notés.

Ce chapitre travaillera sur quelques difficultés rencontrées dans la comptabilité des projets de développement notamment : les particularités de la comptabilité des projets de développement - la prise en charge de la dimension budgétaire - les limites de la comptabilité de trésorerie - et les difficultés liées au respect des principes comptables au sein des projets

3.1. LES PARTICULARITES DE LA COMPTABILITE DES PROJETS DE DEVELOPPEMENT

Selon le CECE (2005 : 8) le projet peut être mis en œuvre aussi bien par une ONG que par un organisme gouvernemental, cependant si la comptabilité de projet a pour objectif entre autres de fournir des informations d'ordre financier et comptable en vue de savoir, périodiquement quelles sont les dépenses effectuées et les recettes réalisées pendant une durée donnée afin de déterminer une situation financière, celle d'une ONG est en principe beaucoup plus complexe parce qu'intégrant la nécessité de faire la situation patrimoniale, l'état de l'exploitation de l'ONG et la situation d'un certain nombre de projets qu'elle gère.

La comptabilité générale a pour objet de fournir une information financière aux utilisateurs internes et externes du projet.

Le CECI (2005 : 13) affirme que tout comme les entreprises privées, les organismes à but non lucratif ont besoin d'informations comptables. Ils doivent préparer des budgets, contrôler leurs dépenses et recettes, évaluer des projets d'investissement dans des activités génératrices de

revenus au profit de communautés de base de projets financés par des bailleurs de fonds avec la participation des collectivités concernées.

L'objectif premier des projets que nous étudions ici n'est pas de réaliser des bénéfices, mais de rendre service à la communauté au sein de laquelle elle évolue, de créer les meilleures conditions de vie et bien-être social et matériel.

Toutefois, cet objectif ne pouvant être atteint que grâce aux apports de divers partenaires (membres, l'Etat, bailleurs de fonds,.....etc.), les projets sont obligés de mettre en place une comptabilité conforme aux normes qui permettent de mesurer ses performances et de satisfaire les besoins de tous les utilisateurs (partenaires).

Son objectif est de retracer l'ensemble des opérations financières durant toute la vie du projet. Similairement aux entreprises privées, dont l'objectif est d'atteindre un résultat (bénéfice), d'où la présentation à la fin de chaque exercice un bilan (situation du patrimoine de l'entreprise), un compte de résultat (situation de l'exploitation de l'entreprise et des annexes (amortissements, situation de financement de l'entreprise ...), celle des projets doit présenter, au moins :

- un bilan
- un compte de résultat
- et un état de variation de l'avoir net.

Malgré ces spécificités de la comptabilité tenue au sein des projets, il faut noter toutefois que la comptabilité générale étant universelle et harmonisée, les projets de développement doivent se soumettre aux principes et normes généralement admis.

3.2. PRISE EN CHARGE DE LA DIMENSION BUDGETAIRE

La révision comptable d'un Projet de développement ne peut être conduite sans faire appel à son budget. Car, le budget constitue un outil de travail indispensable à la réalisation des activités des projets selon une directive de la Banque Mondiale (1995). En effet, il sert de cadre pour l'engagement des dépenses.

S'il est possible de rencontrer des entreprises ou des sociétés sans un budget, tel n'est pas le cas des Projets de développement (LO, 2004 : 51). Le budget est incontournable dans un Projet de développement.

C'est pourquoi, l'évaluateur doit prévoir certaines diligences sur les procédures budgétaires : établissement, suivi et respect des lignes budgétaires par catégories ou volets de dépenses ou par sources de financement. Il devra s'assurer de l'approbation par le bailleur de fonds du budget exécuté par le projet au moment de son intervention.

3.3. LES LIMITES DE LA COMPTABILITE DE TRESORERIE

En comptabilité de trésorerie, le fait générateur de l'enregistrement comptable est l'encaissement ou le décaissement et non l'engagement. Certaines opérations sans d'importance ne seront pas enregistrées. Ce sont :

- l'amortissement des biens durables ;
- les créances et les dettes d'exploitation qui sont calculées à la clôture de l'exercice : charges à payer (factures d'eau, d'électricité, de prestations diverses dues mais non réglées au 31 décembre), produits à recevoir (revenus générés et dus pendant l'année mais non encaissés au 31 décembre).
- les charges et les produits constatés d'avance.

3.4. DIFFICULTES LIEES AU RESPECT DES PRINCIPES COMPTABLES AU SEIN DES PROJETS

La comptabilité telle que tenue par les projets de développement ne respecte pas toujours l'ensemble de ces principes. Nos commentaires sur ces principes mettent en cause l'image fidèle que devrait afficher la situation patrimoniale des projets de développement. Ces commentaires mettent essentiellement en exergue les principes dont l'application est mis à mal au sein des projets.

- Le principe de spécialisation des exercices comptable

Ce principe dispose que ne doivent être rattachés à chaque exercice comptable que les produits ou charges engendrés par l'activité ou les événements de cet exercice, et cela même si certains de

ces produits ou charges ne sont encore encaissés ou décaissés lors de la clôture de l'exercice. (SYSCOA, 2002 : 55).

L'application de ce principe conduit par exemple, à :

- inscrire, dans les comptes de l'exercice, les charges et les pertes probables ;
- répartir à la clôture de l'exercice les charges et les produits constatés d'avance ;
- inscrire dans le résultat de l'exercice les produits à recevoir et les charges à payer.

Les activités des projets, leurs relations avec les différents partenaires et parfois le sous traitement de certaines réalisations rend parfois impossible l'affectation à chaque exercice des dépenses qui doivent lui être rattachées.

- **Le principe du coût historique**

La comptabilité est tenue suivant le principe du coût historique ce qui signifie que les biens de l'actif sont évalués à leur date d'entrée et à leur coût d'entrée exprimé en unités monétaires courantes.

Il consiste à respecter la valeur nominale de la monnaie sans tenir compte des variations de son pouvoir d'achat. Il suppose donc que l'unité monétaire est une unité de mesure stable et que l'on peut additionner les unités monétaires (francs) de différentes époques en maintenant les valeurs correspondantes à leur coût historique.

Les difficultés qui sont souvent notées sont que les états financiers des projets contiennent la plupart des cas des biens provenant d'une autre phase ou carrément d'un autre projet. Leurs valeurs ne sont même pas connues et pire, ils ne figurent pas au patrimoine dudit projet.

- **Le principe de la continuité de l'exploitation**

Ce principe repose sur le fait que l'entreprise ou l'organisme est considéré comme étant en activité, c'est-à-dire comme devant continuer à fonctionner dans un avenir raisonnablement prévisible. La définition du plan d'amortissement des biens durables découle de l'application de ce principe.

Pour l'établissement des états financiers annuels, pour le cas de projet de développement, il est présumé poursuivre ses activités. En conséquence, d'une manière générale, on doit se placer dans la perspective d'une continuité de l'exploitation, sauf si l'arrêt ou la réduction de l'activité est prévisible, qu'elle résulte d'un choix ou d'une obligation.

Ce principe n'est pas toujours respecté au sein des projets de développement. En effet, les projets étant conçus pour des périodes bien déterminées, il est souvent observé l'impossibilité de tenir ou de présenter leur compte dans le respect de ce principe. Encore que certaines clôtures interviennent avant terme.

- **Le principe de l'importance significative**

Ce principe conduit à faire figurer dans les états financiers tous les éléments susceptibles d'avoir une influence sur le jugement des destinataires des états financiers sur le patrimoine, la situation financière, et le résultat de l'entreprise ou l'organisme.

Ce principe vise à donner aux destinataires des états financiers une information complète et suffisante leur permettant de porter un jugement objectif et motivé sur la situation exacte de l'entreprise ou l'organisme.

Dans la pratique, au sein des projets de développement toutes les transactions sont a priori considérées comme significatives dans la mesure où elles sont toutes susceptibles d'influencer le jugement du bailleur de fonds.

- **Le principe de la prééminence de la réalité sur l'appartenance**

Ce principe revient à donner dans les états financiers la priorité à la réalité économique sur la forme ou l'apparence juridique. Son application conduit à inscrire à l'actif des bilans de l'entreprise ou l'organisme, la valeur des biens mis à sa disposition exacte de l'entreprise ou l'organisme.

Il impose d'enregistrer et de présenter les opérations de l'entreprise conformément à leur nature financière sans tenir compte de leur apparence juridique. Le Système comptable OHADA limite l'application de ce principe à cinq cas qui portent sur des opérations non courantes au sein des projets :

- biens détenus avec réserve de propriété
- bien de crédit-bail
- biens détenus dans le cadre d'une concession de services publics
- personnel intérimaire facturé par une entreprise
- effets escomptés non échus

Le personnel intérimaire est parfois observé au sein des projets. Le coût de leur rémunération n'est pas toujours cerné par le projet et encore moins, pris en compte dans la situation patrimoniale (financements).

- **Principe de prudence**

La prudence est définie comme l'appréciation raisonnable des faits afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever les ressources dont dispose le projet et les emplois qui en résultent.

Ce principe se traduit le plus souvent par des provisions. Or force est de constater que cette règle de prudence n'est pas toujours observée.

Exemple : l'éligibilité des dépenses d'un projet peut toujours être remise en cause pour peu que les accords ne soient pas respectés et que le projet ne soit pas arrivé à son terme. Ces dépenses constatées en charges et équilibrées par les subventions d'exploitation devraient normalement faire l'objet de provisions.

- **Principe de permanence des méthodes**

La cohérence des informations comptables au cours des périodes successives implique la permanence dans l'application des règles et procédures. Toute exception à ce principe de permanence doit être justifiée par la recherche d'une meilleure information. En cas de modification, il convient pour la période de transition, de communiquer toutes précisions utiles sur les incidences comptables résultant du changement.

Conclusion :

Le droit comptable OHADA, bien que fixant le cadre général de la tenue de la comptabilité dans l'espace, ne traite pas de la spécificité de ces institutions, encore qu'une partie d'entre elles puisse échapper aux dispositions communes des associations, fondations et organisations à but non lucratif. Ce sont les projets représentant en réalité une gestion pure et simple des fonds publics. En effet les projets de développement ont un problème d'inexistence d'un cadre et d'un référentiel comptable prédéfinis. Les principes et les traitements comptables de certaines opérations sont interprétés différemment suivant les bailleurs. Ceci engendre des limites dans leur application.

CHAPITRE 4. METHODOLOGIE

Pour répondre à notre question centrale «le service comptable du PROGEDE 2 est il performant? » Nous avons collecté des informations à partir de deux sources : une base de données déjà existante (revue bibliographique) d'une part complétée d'autre part par des entretiens et observations sur les acteurs du projet (responsables administratifs et financiers du projet).

4.1. MODELE D'ANALYSE

Les entretiens et les observations permettent de compléter la documentation existante et de disposer d'une banque de données pour l'évaluation de la performance du service comptable du PROGEDE.

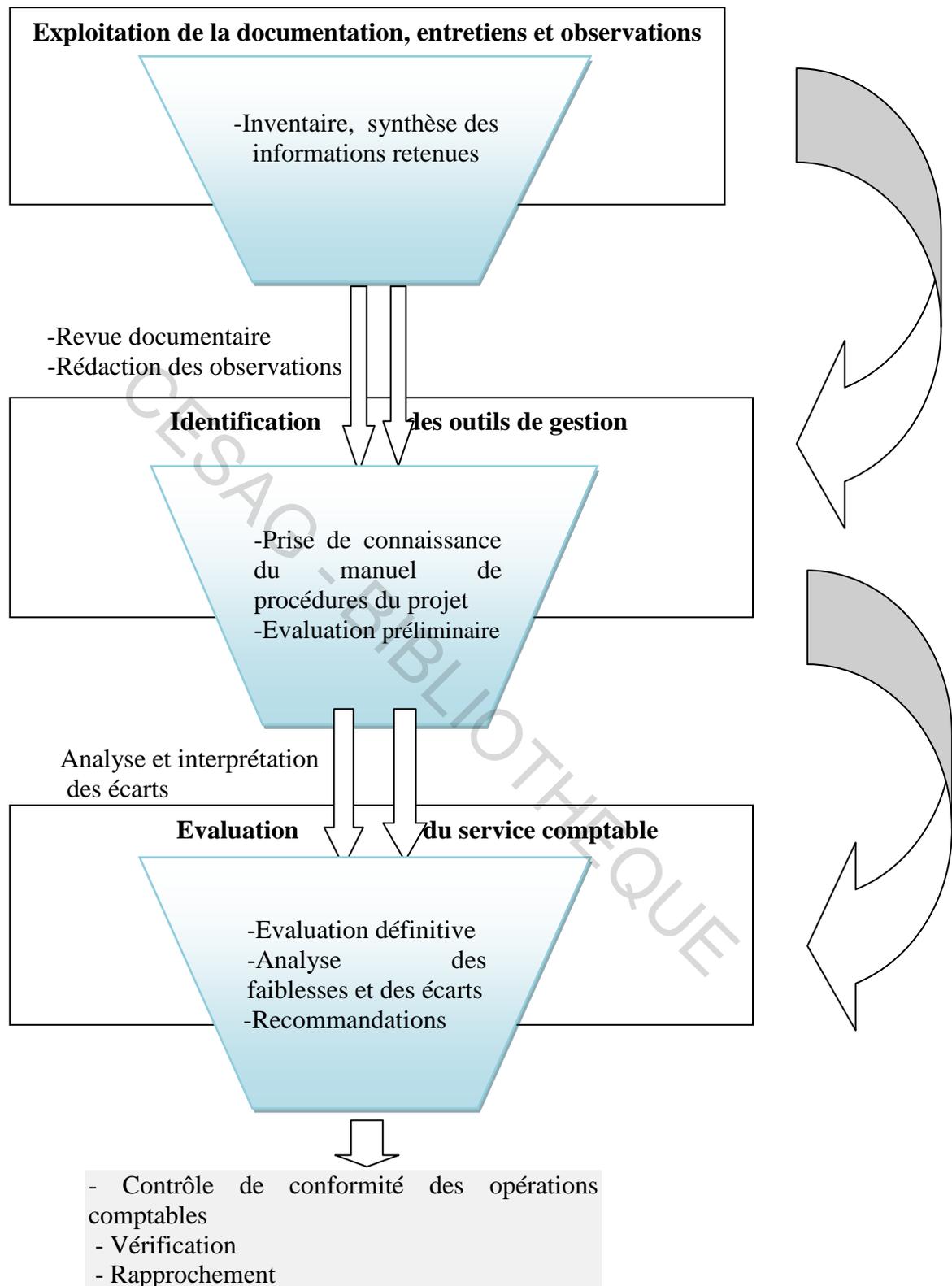
Pour faciliter la compréhension de notre démarche dans le cadre pratique de notre étude, nous avons adopté une démarche d'analyse. Nous admettons après avoir fait la revue de littérature qu'une gestion comptable des projets de développement dépend des outils comptables utilisés par ces derniers. Nous allons tenter d'élaborer un modèle avec comme variables les différents outils du système comptable du PROGEDE II que sont : l'Organisation de la comptabilité, l'analyse des comptes et arrêté de fin d'exercice et inventaires de fin d'exercice, la séparation des tâches comptables et la délégation de signature du sous compte, la gestion des comptes et de la caisse, la gestion des immobilisations et de la comptabilité des matières du PROGEDE – la gestion du classement des archives et l'archivage électronique

Tableau 1 : modèle d'analyse

Axes	ETAPES	TECHNIQUES
1- exploitation de la documentation, des données d'entretien et d'observations	-Inventaire et synthèse de la documentation et des observations	- Revue documentaire - Résumé des documents – Rédaction des observations
2- identification des outils de gestion	-Prise de connaissance des procédures et confrontation avec le manuel de procédures du projet -Evaluation préliminaire	-Analyse et interprétation des écarts
3- Evaluation du service comptable (conformité au manuel de procédures)	-Evaluation définitive -Analyse des faiblesses et des écarts (identification des risques ou impacts) -Recommandations	-Contrôle de conformité des opérations comptables -Vérification -Rapprochement

Source : nous même

Figure2 : Schématisation du modèle d'analyse



Source : nous même

Le modèle d'analyse permet de mettre en relation les variables qui influent sur l'évaluation de la performance du service de la comptabilité du projet. Dans une relation de cause à effet, la cause est la variable indépendante et l'effet la variable dépendante. Le modèle d'analyse reprend les principales étapes de l'évaluation décrite dans le tableau. La définition opérationnelle des variables dans le cadre de notre travail est faite de la variable dépendante que constitue l'évaluation de la performance du service de la comptabilité du projet dont les composantes sont :

- l'exploitation de la documentation, des données d'entretien et d'observations,
- l'identification des outils de gestion du projet
- l'évaluation du service comptable (conformité au manuel de procédures),
- et les synthèses et conclusions de l'étude.

Les variables indépendantes retenues sont les éléments sur lesquels nous porterons notre attention du fait de leur influence et impact sur le fonctionnement du service comptable du PROGEDE II. Il s'agit :

- l'Organisation de la comptabilité,
- l'analyse des comptes et arrêté de fin d'exercice et inventaires de fin d'exercice
- la séparation des tâches comptables et la délégation de signature du sous compte
- la gestion des comptes et de la caisse,
- la gestion des immobilisations et de la comptabilité des matières du PROGEDE
- la gestion du classement des archives et l'archivage électronique

4.2. COLLECTE DE DONNEES

Cette collecte va concerner la revue bibliographique, les entretiens et les observations et l'analyse documentaire.

4.2.1. REVUE BIBLIOGRAPHIQUE

Deux types de sources bibliographiques nous ont permis de compléter notre base d'informations pour l'évaluation de la performance du service comptable du PROGEDE.

1- **Le premier type de sources** mobilisées provient des travaux d'expertise réalisés par les cabinets de consultance. Cette source nous donne une base d'informations relatives à la gestion financière et comptable du PROGEDE, à l'organisation du service comptable du PROGEDE et à la tenue quotidienne de la comptabilité du projet. Globalement les documents qui sont mobilisés sont notamment :

- le manuel de procédures du projet,
- les rapports administratifs et financiers du projet,

- les plans d'actions et programme technique budgétaire annuel,
- les rapports d'audits administratifs et financiers du PROGEDE II ;
- les rapports d'évaluation à mi-parcours ;
- les états financiers de l'exercice 2012.

2- **Le second type de sources** mobilisées concerne les travaux de mémoire et articles de recherches. Il nous a fourni des informations relatives à l'audit et à la gestion comptable des projets de développement à l'évaluation et à l'amélioration des performances des projets de développement. Principalement on peut distinguer les travaux de mémoire relatifs :

- à l'audit comptable et financier des Projets de développement
- à la conception d'un cadre comptable pour les projets et programmes de développement
- à la tenue de la comptabilité des projets de développement dans l'espace OHADA,
- à l'audit des projets financés par la Banque Mondiale dans les pays en développement»,

4.2.2. ENTRETIENS ET OBSERVATIONS

Nous avons collecté des informations nouvelles à partir d'entretiens auprès d'acteurs déterminants dans le fonctionnement comptable du projet : les responsables administratifs et financiers du projet. Mais aussi étant un agent du service comptable du projet, j'ai utilisé mes observations et mes constatations sur le fonctionnement et les performances du service comptable, pour répondre aux questions que nous nous sommes posés. Ces questions contenues dans un guide d'entretien, ont tourné autour des points suivants (cf annexe5 guide d'entretien avec les responsables du PROGEDE) :

- une première série de questions relatives aux outils comptables et de gestion utilisés dans le projet
- une deuxième série de questions plus spécifiques relatives à l'organisation, à la gestion et à la tenue :
 - ✓ de la comptabilité du PROGEDE II
 - ✓ de la comptabilité des matières du PROGEDE II
 - ✓ au classement des pièces comptables et des archives

4.2.3. ANALYSE DOCUMENTAIRE

La méthodologie est essentiellement basée sur des interviews, observations et des analyses de documentations complétées par des visites des sites Web ciblés.

Il faut préciser que la revue documentaire est l'outil principal de collecte de données que nous avons utilisé dans le cadre de ce travail. Outre les informations recueillies pendant les entretiens, nous avons bénéficié d'une large gamme de documents :

- les rapports d'audit du projet
- les documents d'accord de prêt ;
- le manuel de procédure du projet
- le PTBA du projet
- le rapport d'activités du projet
- les bordereaux de suivi technique et financier
- les dossiers d'évaluation du projet
- les rapports des missions de supervision du projet
- Le rapport d'évaluation à mi-parcours
- Les comptes rendus de réunions et de missions
- les états financiers de l'exercice 2012,
- le classeur des pièces justificatives de 2012,
- les relevés bancaires du projet,
- le dossier des immobilisations,
- le dossier de carburant et les carnets de bord des véhicules
- Les brochures,
- publications,
- articles et manuels etc.

Ces documents vont permettre de :

- vérifier la conformité de la gestion des ressources avec les règlements financiers, règles, pratiques et procédures du gouvernement ;
- contrôler le respect des procédures et normes de la Banque Mondiale en matière de comptabilité, de gestion financière et d'établissement de rapports;
- contrôler les justificatifs des paiements directs effectués à la demande de l'agent d'exécution ;
- rapprocher l'état des dépenses avec le détail des dépenses effectuées ;

- vérifier l'exactitude mathématique de l'état des dépenses : concordance par source de décaissement des paiements directs effectués par la Banque Mondiale, des décaissements faits dans le cadre des services d'appui, de l'état des dépenses des institutions;
- vérifier la légalité, la régularité et la conformité des pièces justificatives ;
- vérifier la fiabilité des dépenses (conformité des paiements par rapport aux prix du marché)
- vérifier le respect des procédures de réception, de stockage et d'élimination du matériel (surtout les véhicules et le matériel de bureau) acquis au titre du projet ;
- vérifier que les déplacements, la gestion du matériel roulant, les services d'expédition, les locaux des bureaux et la gestion de bail, la bureautique et la préservation de dossiers sont adéquates aux règles et procédures en vigueur ;

Conclusion :

L'appréhension de la performance du service comptable du PROGEDE 2, nous a été possible grâce à la collecte d'informations à partir de la bibliographique mais aussi à partir d'entretiens et observations sur les acteurs du projet. Ajouter à cela l'utilisation d'un modèle d'analyse qui nous a permis de mettre en relation les facteurs qui ont influencé la performance du service de la comptabilité du projet.

Conclusion de la première partie

Les projets de développement initiés par l'Etat et les bailleurs de fonds n'ont pas vocation à faire des bénéfices comme dans une société commerciale. Il est plutôt établi que tous les projets de développement sont astreints à une rentabilité « publique » donc généralement plus partagée. C'est pourquoi, les bailleurs et le gouvernement, attentifs à l'utilisation des fonds alloués aux projets, exigent que la gestion des projets soit organisée de manière à ce que les opérations financières et la passation des marchés fassent l'objet de procédures soumises à des vérifications ou à des contrôles appropriés. D'autant que ces projets de développement ont un problème d'inexistence d'un cadre et d'un référentiel comptable prédéfinis.

Malgré ces exigences, ces projets sont bien souvent confrontés à des problèmes, dont les plus graves sont :

- les détournements des fonds destinés à l'exécution des activités,
- et le non achèvement des activités prévues dans les délais.

Les principales causes de ces difficultés sont :

- ✓ la gestion imprudente et non économique des ressources par les gestionnaires ;
- ✓ le recrutement d'agents qui ne maîtrisent pas toujours les procédures du bailleur ;
- ✓ le non respect des procédures de décaissement ;
- ✓ l'absence d'outils de gestion permettant de suivre l'exécution du budget et de la trésorerie;
- ✓ l'absence de cadre comptable adapté au projet conduisant à l'application approximative de celui du SYSCOA ;
- ✓ et l'absence d'un plan comptable adapté au projet.

Face à ces constats malheureux, il est indispensable de comprendre la comptabilité des projets sous toutes ses formes. Et c'est justement l'objectif de cette première partie du travail qui nous a permis de comprendre la comptabilité dans les projets de développement pour l'explication des performances et contre performances des services comptables des projets de développement.

DEUXIEME PARTIE

**PRESENTATION ET ANALYSE DES RESULTATS
D'EVALUATION**

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE

C'est la partie pratique du travail, qui consistera essentiellement à l'évaluation de la performance du service comptable du PROGEDE. Mais il est nécessaire dans un premier temps de présenter le projet pour une meilleure compréhension de sa comptabilité proprement dite. Les efforts de développement depuis longtemps consentis en faveur des pays en voie de développement, n'ont pas tenu leur promesse.

Des évaluations récentes comme celles de l'OCDE à la fin des années 80 indiquaient qu'une part importante des projets de développement aboutissait à des résultats médiocres (CE, 2001 : 2). Pour ces raisons, nous allons diagnostiquer et analyser l'organisation et la tenue de la comptabilité du PROGEDE, avant d'exploiter les résultats d'entretiens et de documentations pour l'analyse d'éventuelles failles du service comptable en vue de faire des recommandations.

CHAPITRE 5 : PRESENTATION DU PROGEDE II

L'objectif de développement du PROGEDE II est de satisfaire la demande urbaine et rurale en combustible domestique, sans pour autant accroître les pertes du couvert forestier et la dégradation des écosystèmes de séquestration du carbone et de la biodiversité, et de créer des opportunités d'emploi et de génération de revenus pour les communautés bénéficiaires.

5.1. CONTEXTE ET PROBLEMATIQUE

Initié par le Gouvernement du Sénégal et financé par la Banque Mondiale et le Fonds Nordique de Développement, le Deuxième Projet de Gestion Durable et Participative des Energies Traditionnelles et de Substitution (PROGEDE 2) a une durée de mise en œuvre qui s'étale sur 5 ans (2011 à 2015). Le PROGEDE 2 intervient dans les régions de Kaffrine, Kaolack, Kédougou, Kolda, Matam, Sédhiou et Tambacounda pour composante 1 et 2 et au niveau national pour la composante 3.

La mise en œuvre du projet est régie par l'Accord de crédit numéro 4759-SN, signé entre le Gouvernement du Sénégal et l'IDA et entré en vigueur le 28 décembre 2010 pour une durée de 5 ans. Ce projet comporte les 4 composantes suivantes : (1) la réforme institutionnelle de la filière charbon de bois, (2) la gestion durable de l'approvisionnement en combustibles ligneux, (3) la promotion et la diversification des énergies domestiques modernes et, (iv) l'arrangement institutionnel pour la mise en œuvre du projet.

Placé sous la tutelle du Ministère de l'Environnement et du Développement Durable, ce projet est supervisé par un comité technique et de pilotage qui est placé sous l'autorité du Directeur de l'Energie.

Le sous –secteur est marqué par :

- la prédominance du bois énergie dans le bilan énergétique national causant une dégradation des ressources forestières ;
- les retombés financières de la filière charbon de bois encore faibles pour les acteurs locaux malgré les acquis du PROGEDE I ;
- le manque de maîtrise de l'offre et de la demande à long terme des énergies de cuisson ;
- la faible utilisation des énergies nouvelles et renouvelables ;

- la nécessité de consolider et d'institutionnaliser les acquis du PROGEDE I et d'étendre le modèle d'aménagement participatif à d'autres régions.

5.2. OBJECTIFS DU PROJET

Le PROGEDE 2 vise globalement à augmenter de manière durable la disponibilité des combustibles domestiques diversifiés, en augmentant les revenus de communautés participantes, tenant compte du genre, tout en préservant les écosystèmes forestiers et en atténuant les effets des changements climatiques.

Par la réalisation de ces objectifs, le projet contribuera à atténuer les problèmes liés aux changements climatiques dans les zones forestières sénégalaises et à promouvoir l'égalité entre les sexes.

Les principaux indicateurs de résultats concernent :

- l'augmentation de la production durable de combustibles ligneux ;
- l'augmentation de l'utilisation de combustibles domestiques alternatifs ;
- la réduction de la déforestation dans les zones cibles ;
- la réduction des émissions nettes de CO₂ ;
- l'augmentation des revenus des communautés participantes, en prêtant une attention particulière aux femmes.

À travers ses objectifs, le PROGEDE II vise à la conservation des forêts, ainsi que leur biodiversité et leurs bienfaits, notamment le stockage du dioxyde de carbone permettant d'atténuer les effets des changements climatiques. À long terme, les activités du projet aideront à augmenter la séquestration du carbone à travers l'augmentation de la biomasse aérienne et du carbone du sol forestier, tout en produisant un rendement annuel durable de bois, de fibres, d'énergie et d'autres produits forestiers non ligneux. Le PROGEDE II vise également à générer des augmentations de revenus et une amélioration du bien-être de la population dans les zones cibles. Les bénéficiaires du projet sont : les communautés de base, les exploitants forestiers, les ménages dans les zones cibles et les collectivités locales.

Donc spécifiquement, ce projet cherche à :

- renforcer la gestion durable des forêts ;
- améliorer les pratiques de gestion de la biomasse énergie ;

- susciter l'abandon du système d'attribution des quotas du charbon de bois aux organismes d'exploitants forestiers, en faveur d'un système de production de combustibles ligneux durable basé sur le respect des possibilités des formations forestières d'une part et l'accès concurrentiel aux ressources d'autre part ;
- diversifier les combustibles domestiques pour la cuisson (huile de jatropha, briquettes de charbons à partir de résidus de riz et typha, biogaz) ;
- promouvoir les foyers améliorés ;
- fournir des appuis aux activités génératrices de revenus pour les communautés locales ;
- renforcer les structures centrales et déconcentrées de l'état, les collectivités locales et l'implication de la société civile et du secteur privé dans la gestion du secteur.

5.3. RESULTATS ATTENDUS DU PROJET

Les résultats de développement attendus du projet sont les suivants :

- la production durable de combustibles ligneux a augmenté dans les zones cibles du projet passant de 180 000 m³ en 2009 à 1 875 000 m³ en 2015 ;
- l'utilisation des combustibles domestiques alternatifs a augmenté de 5 % entre 2011 et 2015 au niveau national ;
- la déforestation est réduite dans les zones cibles du projet de 71 000 ha de 2011 à 2015 ;
- les émissions de CO₂ sont réduites dans les zones cibles du projet de 1 800 000 tonnes eq CO₂ de 2011 à 2015 ;
- les revenus des communautés participantes ont augmenté dans les zones cibles du projet passant de 8, 100 milliards de FCFA en 2009 à 15, 300 milliards de FCFA en 2015 dont 50 % au profit des femmes.

5.4. FINANCEMENT DU PROJET

Ce projet est financé à hauteur de 8 716 000 000 FCFA dont :

- 6 750 000 000 FCFA pour la Banque Mondiale (IDA)
- et 1 966 500 000 FCFA par le fonds Nordique de Développement.

5.5. LES COMPOSANTES DU PROJET

Le projet a quatre composantes majeures : Réformes de la filière charbon de bois ; Gestion de l'approvisionnement durable en combustibles ligneux ; Promotion et diversification de l'énergie moderne des ménages ; Modalités institutionnelles pour la gestion de projet.

- 1^{ère} composante : Les réformes de la filière charbon de bois traiteront des questions d'économie, d'efficacité et d'équité de genre de la filière charbon de bois, de l'accès des producteurs locaux de charbon aux marchés urbains, à la levée des contraintes d'ordre institutionnelle pour un développement équilibré de la filière charbon de bois, Cette composante soutiendra l'Etat et les Collectivités locales dans leurs rôles et responsabilités respectifs pour la pleine exécution de la réforme.

- 2^{ème} composante : La gestion de l'approvisionnement durable en combustibles ligneux financera l'assistance technique, le soutien et l'équipement logistique des services forestiers centraux et déconcentrés, des collectivités locales, y compris les Comités Villageois et les ONG impliqués dans les activités de gestion des forêts et des ressources naturelles, de gestion de la diversité biologique et de protection environnementale/sociale.

- 3^{ème} composante : La promotion et la diversification de l'énergie moderne des ménages financera l'assistance technique, les moyens et l'équipement logistiques pour la Direction des Hydrocarbures et des Combustibles Domestiques (DHCD) et les entrepreneurs privés pour soutenir la production et la diffusion massives de foyers améliorés et de combustibles ligneux alternatifs.

- 4^{ème} composante : Les modalités institutionnelles pour la gestion de projet concernent le soutien des structures techniques de l'Etat et les organisations communautaires pour qu'elles jouent légitimement leur rôle dans l'extension du programme, Ainsi les consultants auront plus un rôle de catalyseur, de soutien et de conseil.

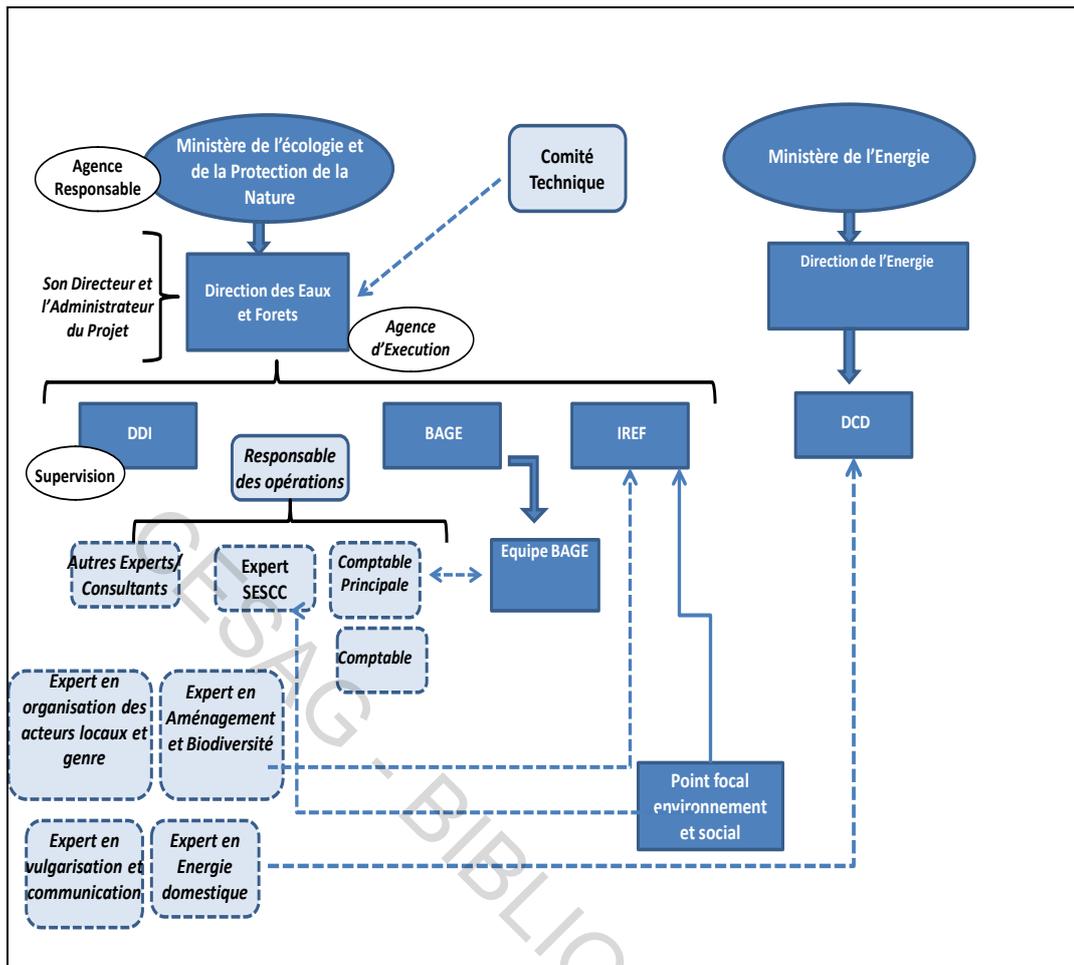
5.6. ARRANGEMENT INSTITUTIONNEL POUR LA MISE EN ŒUVRE DU PROGRAMME

Le projet sera géré par le ministère de l'Environnement et du Développement Durable. La Direction des Eaux et Forêts sera l'agence d'exécution et son directeur est l'administrateur du projet. Afin de renforcer les capacités requises au sein du ministère, l'institutionnalisation se déroulera en deux phases :

- la phase d'ancrage (3 ans), au cours de laquelle, sous l'autorité du Directeur des Eaux et des forêts, un consultant/expert sera recruté afin de mener à bien la coordination technique et la gestion financière du projet. Une équipe fiduciaire (gestion financière, comptabilité, passation de marchés) sera recrutée auprès de la Direction des eaux et forêts afin de fournir une assistance technique à leurs homologues. Des experts techniques seront également recrutés dans le cadre d'un contrat de performance afin de fournir un soutien au niveau local, régional et national. L'une de leurs prérogatives consistera également à transmettre leurs connaissances au personnel du gouvernement, aux collectivités locales afin de leur permettre de prendre en main la mise en œuvre du projet lors de la seconde phase. Les performances du personnel gouvernemental seront également évaluées afin de garantir leur implication ;

- la phase d'appropriation (2 ans) : Lors de cette phase, la plupart des postes précédemment détenus par les consultants seront occupés par le personnel du ministère. Les ministres en charge de l'Environnement et celui en charge de l'Énergie ont convenu d'une réunion semestrielle pour examiner de l'état d'avancement de la mise en œuvre du projet avec la participation de la Banque mondiale. Ces revues seront complétées par une évaluation au terme de l'année 2 et de l'année 3 afin de procéder au besoin à des réajustements.

Figure 1 : Structure de Mise en œuvre



Source : PROGEDE II, (2011)

CONCLUSION

Le Programme pour la Gestion Durable et Participative des Energies Traditionnelles et de Substitution (PROGEDE) est né de la volonté du Gouvernement sénégalais de trouver une réponse adaptée au processus de dégradation des ressources naturelles observé dans notre pays depuis bientôt trois décennies.

Cette dégradation des ressources naturelles résulte de la conjonction d'un environnement climatique défavorable, et de facteurs anthropiques de dégradation des ressources naturelles parmi lesquels, les feux de brousse, l'exploitation forestière, les défrichements, les émondages pratiqués par les éleveurs sont les plus remarquables.

CHAPITRE 6. ORGANISATION DE LA COMPTABILITE DU PROGEDE II

Alors que dans le premier programme (PROGEDE), une Unité de Coordination du Programme (UCP) avait été mise en place, dans le deuxième projet (PROGEDE II), c'est la Direction des Eaux et Forêts qui sera responsable de l'exécution et de la gestion fiduciaire.

Cependant, son unité de Gestion Financière appelée le Bureau de l'Administration Générale et de l'Équipement (BAGE) n'a pas encore suffisamment d'expérience dans la gestion fiduciaire des projets financés par la Banque Mondiale.

Pour renforcer sa capacité, une équipe de gestion fiduciaire sera engagée sur une base compétitive pour appuyer le BAGE durant sa phase d'ancrage. Cette équipe aura aussi dans ses termes de références la formation et le transfert des connaissances au personnel de la BAGE qui aura la responsabilité de la gestion fiduciaire du PROGEDE II dans sa phase d'appropriation.

6.1. Gestion des comptes bancaires

6.1.1. OUVERTURE D'UN COMPTE DESIGNÉ ET SIGNATURE

A la signature de l'accord de crédit, la DDI adresse à la Banque Mondiale une demande de lettre de décaissement et procède à l'ouverture du Compte Désigné (dans une banque de la place) et à la transmission des spécimens de signature à la Banque Mondiale. Au démarrage du projet, elle établit une demande d'avance initiale (Manuel de procédures PROGEDE, (2010-2015) : 191).

La Banque Mondiale effectue le virement de l'avance initiale dans le compte bancaire qui lui est indiqué si tous les documents sont conformes. En fonction du plan de travail annuel validé par la Banque, la Coordination du Projet prépare une demande pour le lancement de certains contrats. Elle peut également directement engager les dépenses éligibles validées par la Banque et procéder à leur demande de remboursement sur la base des pièces justificatives.

Le logiciel installé par le Projet permet de suivre la situation financière du projet et tous les éléments constitutifs de l'accord de crédit et du plan de travail annuel. Le projet peut demander à la DDI l'ouverture d'un sous compte.

6.1.2. ETAT DE RAPPROCHEMENT BANCAIRE

Chaque compte bancaire ouvert par le projet nécessitera un rapprochement bancaire. Celui-ci permet entre autres, de détecter à temps d'éventuelles erreurs commises :

- Soit par le comptable du projet ; dans ce cas procéder à la correction immédiate ;
- Soit par la banque, contacter alors immédiatement l'agent responsable du compte.

Le travail est fait sur la base du grand livre du compte en question et le relevé bancaire de la même période. (BEI, 2001 : 9).

Mensuellement, le Comptable du PROGEDE prépare l'état de rapprochement bancaire à partir du module de rapprochement du logiciel utilisé ou manuellement.

Il le transmet au Comptable principal avec :

- l'état du mois précédent,
- une édition du grand livre des banques,
- le relevé bancaire du mois en cours,
- les bordereaux de paiement relatifs aux éléments en suspens.

Le Comptable principal procède aux contrôles d'usage, le vise et réclame le cas échéant à la banque les pièces manquantes. Après visa du Comptable principal, l'état de rapprochement est ensuite inséré dans le classement des pièces comptables de banque du mois.

6.2. GESTION DE LA CAISSE

La caisse est alimentée à partir du sous compte bancaire et est placée sous le contrôle du Responsable des Opérations. Le montant maximal autorisé en caisse est de 400 000 FCFA. Seules des dépenses de montant inférieur à 50 000 FCFA sont réglées par caisse. Il est ouvert un brouillard de caisse tenu par l'Assistante de direction.

Chaque dépense devra donner lieu à l'établissement d'un justificatif. A tout moment, le montant des justificatifs augmenté du montant des espèces en caisse devra être égal au fonds de caisse alloué au départ. A l'occasion de chaque réapprovisionnement ou chaque

fois que de besoin (période d'arrêté comptable par exemple), un arrêté de caisse est effectué et les pièces comptables transmises au comptable pour enregistrement.

La caisse devra être contrôlée par le Comptable sur une base régulière et de façon inopinée au moins à chaque réalimentation. L'Assistante de direction remplit un bon de sortie de caisse pré numéroté récapitulant les principaux renseignements ci-dessous :

- date,
- service demandeur,
- nature de la dépense,
- montant de la dépense,
- documents justificatifs de la dépense ;

Quand les dépenses à engager pour lesquelles le montant exact n'est pas connu d'avance et qu'il est manifeste que la dépense est inférieure à 50 000 FCFA, un reçu provisoire est établi. Ce reçu provisoire est annulé à la réception de la facture d'achat et éventuellement de la monnaie restante. L'Assistante de direction prépare une demande de paiement pré numérotée qu'elle transmet au Responsable des Opérations avec les pièces justificatives jointes. Le Responsable des Opérations valide la dépense en visant le cadre qui lui est dédié. L'Assistante de direction fait signer la demande de paiement par le bénéficiaire et appose le cachet « réglé le .../.../... en espèces » sur la pièce justificative, puis met à jour son brouillard de caisse. Dès que le solde de la caisse atteint 50 000 FCFA, une alimentation doit être effectuée. Avant chaque réapprovisionnement de la caisse, le Comptable tire le solde du compte de caisse et procède en présence de l'Assistante de direction à l'inventaire des espèces

Ils rapprochent :

- le solde comptable de l'encaisse inventoriée,
- les pièces de caisse du brouillard et s'assurent du respect de la chronologie des pièces

Le procès verbal d'inventaire de caisse est dressé et porte les signatures des personnes ayant pris part à l'inventaire. Tous les procès verbaux d'inventaire de caisse sont classés avec les pièces de caisse.

6.3. ENCAISSEMENTS ET DECAISSEMENTS

6.3.1. TRAITEMENT DES AVIS DE CREDIT OU DE DEBIT

6.3.1.1. RECEPTION DE L'AVIS DE CREDIT OU DE DEBIT

A la réception de l'avis de crédit de la banque, l'Assistante de direction :

1. Enregistre l'avis dans le registre "Courrier Arrivée" en mentionnant :
 - la date d'arrivée,
 - le numéro interne (numérotation chronologique annuelle),
 - la date et le numéro de l'avis,
 - le montant ;
2. Appose le cachet "Courrier Arrivée" sur l'avis avec :
 - la date d'arrivée,
 - le numéro interne ;
3. Remplit la fiche et introduit le dossier au Responsable des Opérations.

Le Responsable des Opérations :

- prend connaissance de l'avis,
- mentionne sur la fiche de courrier ses observations et/ou instructions s'y a lieu ;
- retourne le courrier à l'Assistante de direction.

L'Assistante de direction :

- transmet l'avis au Comptable principal, par le registre de transmission interne,
- lui fait décharger le registre après lui avoir remis l'avis.

Le Comptable principal :

- prend connaissance des observations et/ou instructions du Responsable des Opérations et donne suite ;
- vérifie la conformité du montant approvisionné par rapport à la demande ;
- transmet l'avis au Comptable avec instruction de saisir les opérations comptables d'approvisionnement du Compte Désigné.

6.3.1.2. SAISIE DE L'AVIS DE CREDIT OU DE DEBIT ET CLASSEMENT

A la réception de l'avis, le Comptable appose sur l'avis le cachet de comptabilisation qui mentionne :

- le numéro du journal,
- les imputations comptables,

- les références de l'avis,
- la date ;
- soumet la pièce accompagnée de l'avis à la signature du Comptable principal ;
- enregistre l'avis de crédit dans le journal à partir du module « Comptabilité Générale » ;
- mentionne le numéro de la pièce sur l'avis.

6.3.2. MODALITES DES DECAISSEMENTS

Les décaissements doivent être conformes à la « Lettre de décaissement » et aux « Directives pour les Décaissements Applicables aux Projets », partie intégrante de l'Accord de Crédit n° 4759 SN.

La méthode des décaissements basée sur les transactions sera utilisée. Un Compte Désigné sera ouvert auprès d'une banque commerciale pour faciliter le paiement des dépenses éligibles dans le cadre de ce projet.

L'avance au Compte désigné retenue est de cinq cent millions (500 000 000) de francs CFA et couvrira approximativement quatre mois de dépenses. Les demandes de réalimentation du Compte désigné peuvent être établies mensuellement.

Les méthodes suivantes pourront être utilisées pour le décaissement de fonds :

- Demandes de Réalimentation du Compte désigné,
- Paiement Direct.

La date limite de décaissement intervient 4 mois après la date de clôture indiquée dans l'Accord de Financement. Tout changement concernant cette date sera notifié au Bénéficiaire par l'IDA.

6.3.2.1. TRAITEMENT DES DEMANDES DE REALIMENTATION DU COMPTE DESIGNE

Les demandes de réalimentation du Compte désigné constituent la clé de voûte du système de gestion mis en place. Il s'agit de réalimenter le Compte désigné, par le bailleur, sur la base des paiements éligibles effectués sur une période donnée.

Deux contraintes doivent être prises en compte :

- les sommes doivent être effectivement payées,
- les sommes doivent être justifiables.

Il est donc très important que les demandes de réalimentation soient correctement établies et envoyées au bailleur pour éviter les difficultés de trésorerie. Pour cela l'équipe fiduciaire du projet suit les étapes suivantes :

a. Edition du journal de trésorerie « Bailleur »

Cette étape consiste à éditer les journaux de trésorerie (caisse, banque). Ces journaux comportent l'ensemble des écritures passées sur les comptes de trésorerie pour la période considérée.

b. Tri de la Demande de Réalimentation du Compte désigné

Le tri de la demande va prendre dans la base du logiciel de gestion, tous les mouvements éligibles pour la période considérée. Le Comptable procède ensuite au rapprochement du brouillard (c.à.d. : tous les mouvements éligibles pour la demande) du Compte Désigné pour s'assurer que toutes les écritures de la période éligibles sur le financement du bailleur ont été reprises sur le brouillard.

6.3.2.2. TRAITEMENT DES DEMANDES DE REALIMENTATION DU COMPTE DESIGNE (SUITE)

Dans le cas où il y a des écritures du brouillard non prises en compte sur le relevé, le Comptable marque ces écritures en « non facturables » pour la période.

a. Rapprochement brouillard et journaux de trésorerie

Il s'agit de s'assurer que toutes les écritures de la période éligible sur le financement du bailleur ont été reprises sur le brouillard. Dans le cas où le Comptable s'aperçoit de l'omission d'une écriture, il procède à une régularisation en comptabilité générale.

b. Rapprochement brouillard et relevé bancaire

Cela consiste à la vérification que tous les mouvements passés sur le relevé bancaire figurent bien sur le brouillard.

Dans le cas où il y a des écritures du brouillard non prises en compte sur le relevé, le Comptable marque ces écritures en « non facturables » pour la période. Par contre si toutes

les écritures du brouillard sont reprises sur le relevé, la procédure continue avec le contrôle des libellés.

c. Contrôle des libellés et catégories de dépenses

Le travail consiste à passer en revue tous les libellés et toutes les catégories de dépenses en vue de les rendre le plus explicite possible.

Une fois tout ce travail effectué, le Comptable principal prépare le dossier pour le Responsable des Opérations qui vérifie et envoie toute la liasse à la DDI pour contrôle. La DDI se charge alors d'acheminer après contrôle, la demande aux services de la Banque Mondiale, qui à leur niveau, s'assure de l'éligibilité des dépenses effectuées par catégorie avant de créditer le Compte Désigner du montant demandé.

6.3.2.3. TRAITEMENT DES DEMANDES DE PAIEMENT DIRECT (DPD)

Les demandes de paiement direct, à l'instar des demandes de réalimentation du Compte désigné constituent un élément important du financement du PROGEDE II. Il s'agit comme son nom l'indique de demander au bailleur de régler directement le tiers (fournisseur de bien ou de service : cf. schéma ci-dessous).

Il est très important que les DPD soient correctement établies et régulièrement envoyées au bailleur pour garder la confiance des fournisseurs.

Pour ce faire, le Comptable principal procède à l'élaboration de la demande de paiement direct ainsi :

- une demande de règlement ;
- un état récapitulatif des décomptes et garanties.

Une fois ces états édités, il constitue le dossier de demande de paiement direct en y joignant le cas échéant :

- un exemplaire du marché ou du bon de commande ;
- un rapport certifié sur l'état d'avancement des travaux lorsqu'il s'agit d'un paiement échelonné suivant les dispositions du marché ;
- la facture du fournisseur lorsque le règlement ne découle pas automatiquement des dispositions du marché ;
- un relevé détaillé des paiements à effectuer.

6.4. COMPTABILITE

Les normes comptables actuelles au Sénégal qui sont utilisées pour les projets de l'IDA encours seront applicables pour le PROGEDE II. SYSCOHADA est le système comptable assigné dans les Etats parties de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droits des Affaires (OHADA).

Les comptes du projet seront maintenus en francs CFA, appuyés par une documentation appropriée et des procédures pour suivre les engagements et la sauvegarde des actifs.

Durant la phase d'ancrage, le Comptable Principal aidé par un Comptable doit assurer cette conformité tout en formant au moins deux agents du BAGE dans la maîtrise de ces normes.

Durant la phase d'appropriation, le BAGE doit être suffisamment capable de tenir les comptes à la satisfaction de l'IDA.

Durant toute la vie du projet, la comptabilité utilisera un progiciel de comptabilité acceptable pour la Banque.

Le Comptable Principal sera responsable de la production (i) des états financiers annuels et (ii) des Rapports de Suivi Financier (RSF), acceptables par la Banque. Il fera le travail en s'appuyant sur les ressources humaines du BAGE et sur le Comptable.

6.4.1. PRINCIPES COMPTABLES ET METHODES D'EVALUATION

Les principes comptables retenus au niveau du PROGEDE II sont ceux généralement admis au plan international et qui sont conformes aux grandes lignes tracées par le plan comptable SYSCOHADA. Les principaux sont les suivants :

a. Principes comptables

i. Principe de continuité de l'exploitation

Les activités du projet sont présumées se poursuivre au moins jusqu'au délai fixé par les accords de crédits et en cas de prorogation, à la date fixée.

ii. Principe de spécialisation des exercices

L'exercice comptable est fixé à un an. Conséquemment, les charges et les produits sont comptabilisés au fur et à mesure qu'ils sont engagés ou acquis et non lors de leur encaissement ou de leur paiement. Il est rattaché à chaque exercice les produits et les charges qui le concernent et uniquement ceux-là.

iii. Principe du nominalisme

Il consiste à respecter la valeur nominale des transactions effectuées. Par conséquent, les biens acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût historique d'acquisition.

iv. Principe de prudence

La prudence est définie comme "l'appréciation raisonnable des frais afin d'éviter le risque de transfert sur l'avenir", d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine du Projet.

v. Principe de permanence des méthodes

La présentation et les méthodes d'évaluation sont identiques d'un exercice à l'autre. Toutes les modifications significatives acceptables, c'est-à-dire justifiées par des changements intervenus dans les conditions d'activité ou d'utilisation, font l'objet de commentaires dans les états financiers.

vi. Principe de non compensation

Les éléments d'actif et de passif doivent être évalués séparément. Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes de l'actif de ceux du passif. Il en est de même pour les charges et les produits des soldes caractéristiques de gestion.

vii. Principe de l'importance significative

Conformément aux dispositions réglementaires et à la norme n°1 de l'International Accounting Standards Committee (IASC), les états financiers doivent révéler toutes les opérations dont l'importance peut affecter les évaluations et les décisions.

viii. Principe de transparence

La mise en œuvre du principe de transparence permet à l'entreprise de donner une présentation claire et loyale de l'information.

b. Méthodes d'évaluation

i. Immobilisations

Les immobilisations sont comptabilisées à leur coût d'acquisition c'est-à-dire à leur prix d'achat toutes taxes comprises, augmenté des frais de transport et d'installation.

ii. Charges et produits

- les charges et les produits sont comptabilisés au fur et à mesure qu'ils sont engagés ou acquis ;
- les subventions d'exploitation sont considérées comme acquises dès que la charge à couvrir est dûment engagée.

6.4.2. SUPPORTS ET JOURNAUX COMPTABLES

Les pièces justificatives sont la preuve des enregistrements comptables. Elles servent à établir la vérité des comptes dans les contentieux, les litiges et les procès à caractère commercial.

Les enregistrements comptables indiquent dans les livres comptables la nature et les références des pièces justificatives. La durée de conservation des pièces justificatives est de 10 ans.

Les pièces justificatives accompagnent les livres comptables. On dénombre deux catégories de pièces justificatives :

a. Pièces justificatives émanant des tiers

Les pièces justificatives émanant des tiers comprennent :

- les décomptes des entreprises,
- les factures des fournisseurs, des assureurs, etc.,
- les factures de consommation d'eau, d'électricité, de télécommunications,
- les avis et bordereaux de banque.

Les pièces externes doivent rappeler, dans la plupart des situations, les références des transactions auxquelles elles se rapportent pour être prises en considération (marché, contrat, commande, abonnement, etc.).

Les pièces externes sont toujours des originaux et il en va de même des justificatifs qui peuvent les accompagner.

b. Pièces justificatives internes

Les pièces justificatives internes sont revêtues des visas prévus pour avoir force probante, elles comprennent :

- les bulletins de paie ;

- les reçus, chèques et ordres de virement ;
- les contrats et bons de commande initiés par PROGEDE ;
- les notes de frais, états de paiement, états de rapprochement, etc.

c. Les journaux comptables

Le Projet tient les journaux comptables suivants :

- le livre d'inventaire (à mettre en place) ;
- le journal de banques ;
- le journal de caisses ;
- le journal des achats ;
- le journal des opérations diverses.

Saisie des pièces

Pour assurer la sécurité de l'exécution des opérations d'enregistrement des écritures comptables et la fiabilité des informations générées par le système comptable, le service comptable doit suivre une démarche structurée et ordonnée.

Le traitement comptable des opérations courantes s'effectue, tout au long de l'exercice, par l'enregistrement des données élémentaires dans les comptes intéressés :

- imputation des pièces comptables,
- enregistrement des pièces comptables,
- vérification de la saisie quotidienne,
- classement des bordereaux et des pièces,
- édition des documents de synthèse,
- lettrage et analyse des comptes,
- corrections éventuelles,
- comparaison comptabilité / autres données (brouillards de caisse, inventaire physique des stocks, du matériel, etc.).

Les imputations sont proposées par le Comptable puis approuvées par le Comptable principal par la validation de l'écriture.

6.4.3. SYSTEME D'INFORMATION DE GESTION (SIG) MIS EN PLACE

PROGEDE II utilisera pour la tenue de ses comptes et l'élaboration de ses états financiers, un progiciel de comptabilité. Ce progiciel de gestion comptable comporte les modules intégrés (ou interfacés) ci-après :

- un module de comptabilité générale et auxiliaire ;
- un module de comptabilité analytique ;
- un module de gestion et de suivi budgétaire ;
- un module de gestion et de suivi des marchés et des contrats (engagements) ;
- un module de gestion et de suivi des conventions financières ;
- un module de gestion et de suivi des immobilisations ;
- un module d'élaboration des états financiers.

Pour le stock, la gestion est suivie par le biais d'un tableur Excel. Il offre des possibilités de gestion simultanée de plusieurs dossiers comptables et leur consolidation. Ce progiciel répond, au moins, aux sept (7) conditions suivantes :

- i.** tout enregistrement comptable comporte l'indication de l'origine du journal, du contenu et de l'imputation de l'opération ;
- ii.** l'irréversibilité des traitements effectués (validation des écritures saisies) interdit toute suppression, addition ou modification ultérieures ;
- iii.** la chronologie des opérations écarte toute possibilité d'insertion intercalaire ou d'addition ultérieure ;
- iv.** les enregistrements sont classés dans l'ordre chronologique selon la date de valeur comptable des opérations ;
- v.** les données enregistrées sont conservées sur des supports indélébiles ;
- vi.** l'organisation comptable informatisée garantit les contrôles a posteriori ;
- vii.** les éditions du système sont datées et numérotées.

6.4.4. AVANTAGES DU SIG UTILISE

Le système informatique de gestion du projet mis en place intègre la Comptabilité Générale, la Comptabilité Budgétaire et la Comptabilité Analytique. Cela signifie que l'écriture saisie en une seule fois en comptabilité générale, alimentera en même temps la comptabilité budgétaire et analytique.

Le budget étant découpé par source de financement (IDA, Fonds Nordique de Développement), composantes, catégories, et activités. Ces niveaux de découpage serviront de base à la codification budgétaire et analytique.

Les demandes de dépenses émises par les différents centres de responsabilité budgétaire sont vérifiées par le Responsable des Opérations qui s'assure qu'elles sont effectivement prévues par le budget.

Les dépenses du projet saisies au niveau de la comptabilité générale sont automatiquement classées suivant les rubriques budgétaires du projet :

- source de financement ;
- composantes ;
- catégories.

Les états comptables de synthèse sont édités sous forme de :

- grands livres (général et analytique) qui retraceront l'ensemble des écritures par codes budgétaires, les différents niveaux de regroupement, le total des mouvements et les soldes ;
- balances (générale et analytique) qui sortiront uniquement les totaux des mouvements, soldes des codes budgétaires et les différents niveaux de regroupement.

A la fin de chaque mois, trimestre, le Comptable principal éditera les états des réalisations budgétaires. Les états suivants ainsi édités seront validés par le Responsable des Opérations :

- les états de réalisations budgétaires par source de financement, composantes et activités ;
- les états des réalisations budgétaires pour l'ensemble du projet.

Ce système devra permettre au Responsable des Opérations et au Comptable principal de disposer à tout moment de la situation des réalisations budgétaires par catégorie, composante et source de financement.

Le Comptable principal transmettra une copie des états budgétaires validée par le Responsable des Opérations aux IREF, DHCD, DAPF pour analyse et réajustement des activités et des prévisions budgétaires.

6.4.5. SECURITE DU SYSTEME ET SAUVEGARDES

Tout le système du projet doit posséder des mécanismes de sauvegarde appropriés. Les sauvegardes des systèmes doivent se produire tous les jours, de préférence en fin de journée dans le réseau.

Des sauvegardes hebdomadaires sont effectuées sur des disques durs externes rangés dans un lieu sûr différent du site du projet et un registre des sauvegardes doit être tenu,

indiquant les dates, les personnes réalisant les sauvegardes et le contenu.

Comme avec la plupart des autres systèmes, un niveau d'utilisation doit être affecté à chaque utilisateur, en fonction de la description de son poste afin d'éviter un accès non autorisé au système.

Le responsable du traitement des données et des systèmes doit également garantir qu'un logiciel anti-virus est installé et régulièrement mis à jour.

6.4.6. CONTROLE INTERNE ET SYSTEME DE CONTROLE INTERNE

Le contrôle interne est un processus mis en place par l'équipe directionnelle d'une organisation et destiné à fournir une garantie raisonnable afin que les objectifs de l'organisation soient atteints au niveau:

- de l'efficacité et du rendement des opérations;
- de la fiabilité de la réalisation de rapports financiers et opérationnels;
- de la conformité aux législations et réglementations applicables; et
- de la transparence des opérations pour les intéressés et les bénéficiaires.

La structure de contrôle interne d'une organisation se compose de trois éléments, à savoir:

- le système d'informations;
- les procédures de contrôle; et
- l'environnement de contrôle.

6.4.7. PROCEDURES DE CONTROLE

Les procédures de contrôle sont établies afin de garantir, autant que possible, que les objectifs du projet sont atteints.

Les procédures de contrôle pertinentes à un audit de rapport financier peuvent être catégorisées de diverses manières:

- (i) Contrôles de traitement des informations;
 - (a) Contrôles généraux
 - (b) Contrôles de l'application
 - Autorisation appropriée
 - Documents et archives

- Vérifications indépendantes

- (ii) Ségrégation des tâches;
- (iii) Contrôle physique; et
- (iv) Révision des performances.

6.5. CLASSEMENT ET ARCHIVAGE

6.5.1. OBJECTIF PRINCIPAL ET CRITERES

Il s'agit de mettre en place un système qui devra faciliter la recherche des pièces.

Le système repose sur les critères suivants :

- toute pièce comptable possède un code de classement,
- dans un exercice comptable donné, deux pièces comptables ne peuvent avoir le même code de classement,
- dans la recherche d'une pièce dans un exercice donné, le système doit permettre d'aller directement au mois concerné dans le chrono du journal concerné.

6.5.2. ARCHITECTURE DU SYSTEME

Le système est centré sur le référencement des pièces comptables à partir des journaux et leur classement dans les chronos.

a) Les journaux comptables

- au niveau du Projet, la comptabilité est basée sur des journaux,
- chaque journal comptable est doté d'un code d'identification numérique ou alphanumérique.

Tableau 2 : Une liste de journaux et de codes d'identification sont donnés ci-après (à titre exemple) :

Nom du journal	Code du journal
Journal des Achats	A
Journal Banque	B
Journal de caisse	C
Journal des Opérations diverses	D

b) Les pièces comptables

Chaque pièce comptable est composée de la liasse des pièces justificatives,

Le numéro de l'écriture est du type C1/001 :

- le 1^{er} élément est une lettre majuscule : il correspond au code du journal concerné,
- le 2^{ème} élément est un chiffre compris entre 1 et 12 : il correspond au mois concerné,
- il y a ensuite un slash de séparation : (/),
- le dernier élément est le numéro ou le rang de la pièce dans le mois concerné du chrono,
- ainsi la pièce C1/001 se trouve dans le chrono de Caisse de janvier à la première place du chrono.

c) Les Chronos

- chaque journal est représenté par des chronos, le nombre de chronos dépend du nombre de pièces,
- au dos du chrono est porté le nom du journal, l'exercice, les mois concernés, le numéro du chrono et le nombre total de chronos concernant ce journal dans l'exercice,
- dans chaque chrono, les différentes pièces comptables y relatives sont classées mois par mois ; les mois sont séparés par des intercalaires durs au nombre de 12 ; sur chaque intercalaire est noté le mois concerné : le mois est également porté sur le bord de l'intercalaire de manière à pouvoir lire la période même lorsque le chrono est fermé,
- les pièces relatives à un mois tiennent en général dans un même chrono.

6.6. AUDIT EXTERNE ET CONTROLE INTERNE

6.6.1. AUDIT EXTERNE

Les états financiers seront audités annuellement par un cabinet comptable acceptable par l'IDA, en conformité avec les Normes d'Audits Internationales et les nouvelles Directives décrivant la Politique d'Audit et les Pratiques pour les activités financées par la Banque mondiale. Les auditeurs devront :

- i.** exprimer une opinion sur les états financiers du projet ;

- ii. effectuer une revue complète des procédures de contrôle interne et fournir un tableau de bord indiquant toute recommandation visant à leur amélioration.

Les rapports d'audit seront soumis à l'IDA au plus tard six mois après la fin de chaque année fiscale.

Les Auditeurs devront être recrutés avant la fin des trois mois suivant la date de mise en vigueur du projet.

Les termes de référence de l'audit seront examinés par le spécialiste en gestion financière de l'IDA pour assurer une étendue de l'audit adéquate, attirant l'attention sur les zones à risques identifiées durant la préparation du projet.

Les rapports d'audit sont dus dans les six mois après la fin de chaque année fiscale.

6.6.2 CONTROLE INTERNE

Un audit interne du projet sera mené trimestriellement par un consultant recruté sur une base compétitive avec des termes de référence acceptable pour la Banque Mondiale.

L'auditeur interne évaluera le transfert des compétences au personnel du BAGE et transmettra un rapport à la fin de chaque mission.

En plus, le contrôle interne du projet sera renforcé par la DDI qui va contrôler ex ante toutes les dépenses et les demandes de retrait avant de les envoyer à l'IDA.

CONCLUSION :

Le plan comptable mis en place dans le cadre de la gestion comptable du projet est fondamentalement basé sur la norme édictée par le système comptable OHADA (SYSCOHADA). Ainsi les normes comptables actuelles au Sénégal qui sont utilisées pour les projets de l'IDA encours sont applicables pour le PRODEGE II. L'adaptation du plan comptable aux spécificités du projet est matérialisée au niveau des comptes et sous comptes.

Il faut dire qu'une unité de Gestion Financière appelée le Bureau de l'Administration Générale et de l'Équipement (BAGE) devra être remplacée l'Unité de gestion fiduciaire du projet après trois ans de fonctionnement.

CHAP7 : EVALUATION DE LA COMPTABILITE DU PROGEDE II

Ce dernier chapitre de notre travail a consisté de faire l'analyse des résultats d'évaluation qui a débouché sur des recommandations. Mais il faut préciser que la démarche a été, sur la base d'enquêtes de documentations et d'observations, de faire un diagnostic de la comptabilité du projet. Ce qui va déboucher sur des constats, sur l'identification des risques / Impacts sur le service comptable du PROGEDE II et sur des recommandations. L'analyse des résultats s'est faite autour des points suivants :

- la comptabilité du PROGEDE II, ce point est analysé autour de l'Organisation de la comptabilité, de l'analyse des comptes et arrêté de fin d'exercice, de l'absence de séparation des tâches comptables, des Inventaires de fin d'exercice, l'exhaustivité des comptes, du reversement des retenues d'impôts, de l'absence de caisse, de la délégation de signature du S/S compte

- la comptabilité des matières du PROGEDE II, tandis que ce point s'organise en trois points : Fichier des immobilisations du PROGEDE - Tenue de la comptabilité des matières du Projet - Lieux de détention des matières

- le classement des pièces comptables et gestion des archives, alors que celui-ci traite le défaut de classement analytique, les lieux d'archivages et l'archivage électronique

7.1. CONSTATS PRELIMINAIRES SUR LES DIFFICULTES LIEES A LA COMPTABILITE DES PROJETS

Les difficultés de la gestion comptable des projets sont d'ordre multiple.

- ✓ A l'examen de la situation, l'analyse qui se dégage est que les délais sont des facteurs de blocage importants. Ils sont souvent trop longs du fait du retard des alimentations. Au niveau des banques également le délai d'encaissement des chèques fait que le projet ne peut pas disposer de trésorerie donc la solution de substitution devient le préfinancement mais de risque et péril, parce que n'étant pas prévu dans le manuel de procédure.

- ✓ Dès lors, les versements qui tardent à être effectués entraînent le plus souvent le ralentissement de certaines activités.
- ✓ L'insuffisance de formation en management, aussi bien du personnel que gestionnaires a également conduit aux insuffisances de cette gestion qui se manifeste sous forme d'incertitudes. En plus, que beaucoup de conventions sont rédigées en anglais et cela ne favorise pas toujours une bonne compréhension de leur contenu, surtout par le personnel administratif et comptable qui ne maîtrise pas souvent cette langue.
- ✓ Le grand nombre de partenaires impliqués dans la plupart des conventions rend la coordination du projet assez complexe car la nécessité de consolider les documents avant leur envoi chez le financier, devient assez lourd pour la combinaison du projet.
- ✓ La faiblesse de communication en interne a entraîné un blocage des fonds et un dysfonctionnement pour déficit de trésorerie.
- ✓ Certains manquements sur les obligations générales du projet sont dus à l'insuffisance organisationnelle et à l'absence de certains dossiers du personnel.
- ✓ Les délais pour la confection et la présentation des états financiers sont souvent allongés du fait que certaines dépenses sont souvent injustifiées.
- ✓ Les engagements de dépenses non éligibles occasionnent souvent des contestations qui peuvent perturber la confection et l'envoi des mémoires justificatifs de dépenses ou de rapport financier. Ceci est souvent dû à la non prise en compte des moyens logistiques au moment de l'élaboration des projets.
- ✓ Le dérapage du budget en sous rubriques ne facilite pas l'exécution des dépenses prévues et l'utilisation optimale des montants alloués.
- ✓ Des prévisions nécessaires ne sont pas faites pour contourner les problèmes de budget, ce qui crée souvent des crises de trésorerie.
- ✓ Le manque d'anticipation et de comptabilité analytique risque de poser un problème de solvabilité à court terme car le budget de transfert ne supporte que les salaires du personnel et les charges de structure.
- ✓ Les comptes bancaires sont sans irrégularité majeures. Tous les rapprochements bancaires sont correctement effectués.

**7.2. DIAGNOSTIC ET EVALUATION DE LA COMPTABILITE DU PROJET
RESUME DANS LE TABLEAU 3 SUIVANT :**

7.2.1. LA COMPTABILITE DU PROGEDE II		
Constats de l'évaluation	Risques / Impacts sur le service comptable du PROGEDE II	Recommandations
7.2.1.1. ORGANISATION DE LA COMPTABILITE		
<p>Une concentration des tâches comptables sur la Comptable du projet :</p> <p>Sous la supervision du Comptable Principal, la Comptable tient tous les journaux, les comptes bancaires (Compte désigné et sous-compte), prépare les règlements, effectue les rapprochements bancaires des deux comptes, exerce d'autres tâches administratives (préparation d'activités), etc.</p> <p>La seule comptable du BAGE opérationnelle effectue des tâches de saisies et n'est pas encore assez responsabilisée dans le cadre d'une division du travail comptabilité (délégation de journaux, de tâches plus complexes d'édition, d'analyse, d'arrêtés, etc.)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Surcharge de travail de la comptable et sous utilisation des comptables mises à la disposition du Projet. - Risques d'erreurs comptables. - La comptabilité n'est pas tenue au jour le jour. - La séparation des tâches n'est pas respectée. 	<p>Mettre en œuvre le Plan de transfert de compétences.</p>
7.2.1.2. ANALYSE DES COMPTES ET ARRETE DE FIN D'EXERCICE		
<p>Des insuffisances sont relevées dans l'analyse des comptes et pour l'arrêté des comptes de fin d'exercice et la préparation des audits. Puisque les documents existants ne remplissent pas les qualités nécessaires à un dossier d'analyse de comptes. Un dossier d'arrêté sert de base à la justification de tous les soldes des états financiers et doivent être mis dans un classeur.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Les erreurs d'enregistrement et de comptabilisations ne sont pas détectées à temps. - Les arrêtés de comptes et les audits ne sont pas facilités. 	<p>A chaque arrêté trimestriel préparatoire aux rapports suivis financiers (RSF), faire un dossier d'analyse des comptes à classer dans une chemise ad hoc.</p>

7.2.1.3. ABSENCE DE SEPARATION DES TACHES COMPTABLES		
<p>La comptable tient les journaux comptables de trésorerie, détient le chéquier du Sous/ Compte et effectue les rapprochements bancaires.</p> <p>Il y a des tâches incompatibles en matière de contrôle interne d'autant que le manuel parle de " faire fonctionner et tenir à jour les comptes de trésorerie du projet et les états de rapprochement bancaires ".</p>	<p>Insuffisance du contrôle interne dans la prévention de risques liés au cumul de tâches incompatibles.</p>	<p>Ségréguer les tâches en déléguant des activités comptables aux comptables du Bureau de l'administration et de gestion de l'équipement (BAGE).</p>
<p>Les inventaires de fin d'exercice dans les zones d'intervention du Projet ont été conduits par le Comptable principal et la Comptable du Projet.</p>	<p>L'absence d'élément externe à la comptabilité dans la conduite des inventaires entache la validité de ces derniers.</p>	<p>Déléguer au BAGE l'organisation et la conduite des inventaires de fin d'exercice et composer les équipes d'inventaire ainsi :</p> <ul style="list-style-type: none"> - un élément du BAGE ; - la Comptable des matières ; - un élément de l'Inspection Régionale des Eaux et Forêts (IREF) de chaque Zone. <p>Instaurer des inventaires de stocks trimestriels dans chaque zone à faire effectuer par :</p> <ul style="list-style-type: none"> - un délégué du responsable de zone ; - un élément de l'IREF.
7.2.1.4. INVENTAIRES DE FIN D'EXERCICE		
<p>Le procès verbal (PV) d'inventaire physique des immobilisations et des stocks effectué par l'équipe de la comptabilité n'est pas disponible</p> <p>Les stocks du Projet ne sont pas traités dans le Rapport d'inventaire envoyé après restitution de l'audit.</p>	<p>Faiblesses dans le contrôle interne des matières ;</p> <p>Risques de réserves sur les comptes du Projet.</p>	<p>Finaliser à temps les PV d'inventaire et les faire approuver par le Responsable des Opérations.</p> <p>Joindre les PV d'inventaire, les fiches de comptage, les écritures d'ajustements (différences d'inventaire) dans le dossier d'analyse des comptes de matériels et stocks.</p>

7.2.1.5. EXHAUSTIVITE DES COMPTES		
Le Projet a procédé à des ventes de dossiers d'offres dont le produit conservé en caisse n'est pas transcrit dans les livres (absence de Brouillard de caisse) et dans les états financiers.	Les comptes du Projet ne sont pas exhaustifs.	<ul style="list-style-type: none"> - Arrêter la caisse depuis le début des opérations de ventes de DAO et le faire approuver par le Responsable des Opérations. - Intégrer le solde de la caisse dans les comptes du projet de 2013.
7.2.1.6. REVERSEMENT DES RETENUES D'IMPOTS		
Le reversement des impôts retenus à la source n'est pas encore effectué. Le Comptable principal a fait état de difficultés à faire accepter aux services fiscaux les chèques de la Direction de l'Investissement.	Ecart entre les taux d'exécution budgétaire et financière (solde disponible) du fait d'engagements liés à ces retenues d'impôts.	Se rapprocher de la Direction de l'Investissement en vue de trouver une solution pour le reversement des retenues d'impôts.
7.2.1.7. ABSENCE DE CAISSE		
Il n'y a pas de caisse pour les menues dépenses et les imprévus alors que les activités et l'organisation du Projet rendent nécessaire la mise en place d'une caisse.	L'absence de caisse peut poser des contraintes inutiles dans les prochaines années notamment avec les besoins imposés par l'entretien des immobilisations (matériel roulant, de bureau), etc.	<ul style="list-style-type: none"> - Elaborer un Règlement de la caisse du Projet tenant en compte des besoins de toutes les zones d'intervention. - l'Accord de crédit ne traite pas de détails opérationnels comme la mise en place d'une caisse pour faire face à des menues dépenses. Il appartient au Responsable des opérations de déléguer sa responsabilité selon des procédures strictes en vue de répondre à une nécessité de la gestion du Projet.

7.2.1.8. DELEGATION DE SIGNATURE DU S/S COMPTE		
Il n'y a pas de délégation de signature du Sous/Compte en cas d'absence du Responsable des Opérations (RO). En cas de besoin le RO signe "à blanc" des chèques qui sont laissés au Comptable.	Risques de retards dans l'exécution de certaines dépenses. Faiblesses dans la prévention d'actes non autorisés.	Mettre en place les procédures nécessaires à la délégation de signature au BAGE pour suppléer le RO en cas d'absence. Le BAGE devant être impliqué dans la gestion administrative du Projet.
7.2.2. LA COMPTABILITE DES MATIERES DU PROGEDE II		
Constats de l'évaluation	Risques / Impacts sur le service comptable du PROGEDE II	Recommandations
7.2.2.1. FICHER DES IMMOBILISATIONS DU PROGEDE		
7.2.2.1.1. Immobilisations du PROGEDE 1		
Il n'existe pas de fichier d'inventaire du PROGEDE 1. Seul un inventaire du matériel de bureau a été effectué par la Comptable des matières.	La comptabilité ne donne pas l'exhaustivité des moyens à la disposition du Projet. Risques de disparition sans traces de ces biens ou d'utilisation non autorisée.	Inventorier exhaustivement le matériel du PROGEDE et codifier les biens encore en usage par le Projet.
7.2.2.1.2. Immobilisations du PROGEDE 2		
Les immobilisations ne sont pas codifiées et marquées, contrairement aux prescriptions du manuel de procédures du Projet.	La sauvegarde de ces biens peut ainsi ne pas être assurée correctement.	Codifier et marquer toutes les immobilisations du Projet.
7.2.2.2. TENUE DE LA COMPTABILITE DES MATIERES DU PROJET		
La comptabilité de matières du Projet présente des faiblesses et n'est pas tenue selon les dispositions applicables en la matière (Décret et Instructions du MEF en la matière). Les traitements et les supports de comptabilité des matières ne sont pas normalisés et leur utilisation harmonisée au sein du Projet.	Déficiences dans le contrôle et la sauvegarde des actifs du Projet.	Codifier toutes les matières des 1er et 2nd groupes et mettre en œuvre la comptabilité des matières applicable aux biens appartenant à l'état en mettant en place les documents obligatoires normalisés suivants : - un journal des matières ; - un grand-livre des matières ;

		<ul style="list-style-type: none"> - des fiches d'inventaire individuel contradictoire des matières du 1er groupe (fiche de détention de matières) ; - fiches de consommation des stocks de matières du 2nd groupe en lieu et place des états de suivi des stocks utilisés ; - un bon d'entrée normalisé. - les bons de sortie provisoire pour les matières du 1er groupe faisant l'objet de sortie temporaire (entretien, prêt, etc.) ainsi que les matières du 2ème groupe (au niveau de l'UCP) jusqu'à justification de la consommation définitive. - Impliquer le BAGE dans l'organisation de la comptabilité des matières.
Il n'existe pas de fiches de détention de matières du 1er groupe : cette fiche signée par le détenteur doit lister tous les biens durables du Projet affectés ; elle permet de contrôler leur existence physique à tout moment et d'engager la responsabilité de chaque détenteur.	<ul style="list-style-type: none"> - Le contrôle à tout moment de la détention et de l'utilisation des biens durables n'est pas facilité. - Risques de sortie non autorisée. 	Mettre en place les fiches de détention, les afficher à chaque lieu d'affectation et les faire signer par les détenteurs.
Il n'est pas fait de distinction entre sortie provisoire de matières et sortie définitive de matières. Les sorties de matières du 2nd Groupe sont traitées par la comptabilité comme définitive dès leur envoi par bon de sortie, alors que la sortie n'est définitive que lorsque ces biens sont consommées ou remis à des bénéficiaires.	<ul style="list-style-type: none"> - Le système de comptabilité actuelle ne permet pas de disposer à tout moment du stock théorique du Projet. - Le suivi des stocks par la comptabilité n'est pas assuré. 	Etablir des bons de sortie provisoire pour les matières à consommation lente et mettre à jour les stocks (constatations en sortie définitive) au fur et à mesure des justifications de sortie auprès des magasins des zones. Instaurer des arrêtés mensuels des fiches de stocks par les magasiniers des zones et

		leur envoi à la comptabilité.
7.2.2.3. LIEUX DE DETENTION DES MATIERES		
Les Zones ne disposent pas de magasins adéquats pour la garde des matières du Projet.	Des matières dangereuses sont stockées dans ou à proximité des bureaux. La limitation de l'accès aux matières n'est pas satisfaisante.	Identifier les locaux ou espaces disponibles auprès des IREF de Kaffrine et de Kolda et aménager des magasins pour la garde des matières du projet. Veiller à une prise en compte adéquate de l'entreposage des biens du Projet dans la réfection de l'IREF de Tambacounda.
7.2.3. LE CLASSEMENT DES PIÈCES COMPTABLES ET GESTION DES ARCHIVES		
Constats de l'évaluation	Risques / Impacts sur le service comptable du PROGEDE II	Recommandations
7.2.3.1. DEF AUT DE CLASSEMENT ANALYTIQUE		
Les pièces correspondantes aux activités d'ateliers, de séminaires, de renforcement de capacités, d'acquisition de systèmes d'information, etc., sont classées en partie au secrétariat du Responsable des Opérations et en partie dans les chronos comptables dans l'ordre chronologique de la comptabilisation des dépenses. Il n'y a pas de classement analytique consistant à regrouper toutes les pièces et documents relatifs à une même activité. Ainsi, la documentation complète sur ces activités ne peut être obtenue qu'au moyen de recherches et de reconstitutions.	<ul style="list-style-type: none"> - La capitalisation n'est pas assurée correctement. A titre d'exemple l'acquisition de TOMPRO s'est faite sans tirer avantages des licences encore valides du PROGED I. - Le contrôle des comptes et l'évaluation des activités ne sont pas facilités. 	<ul style="list-style-type: none"> - Mettre en place un classement analytique des documents et pièces de manière à regrouper l'ensemble dans un même dossier l'ensemble des sous- activités et coûts liés aux activités (acquisitions, mise en œuvre formations, ateliers de partage, etc.). - Préparer pour chaque dossier analytique, des sommaires récapitulatifs et des référencements nécessaires aux dossiers de passation de marchés et aux chronos comptables.

7.2.3.2. LIEUX D'ARCHIVAGES		
Les locaux du Projet n'offrent pas l'espace nécessaire pour un archivage adéquat. Le bureau de la comptabilité ne peut servir que pour le classement de dossiers actifs.	Encombrement des bureaux et risques sur la sauvegarde des archives.	Activer le projet de construction du local devant abriter le Système d'Information ainsi que les archives du PROGED I
7.2.3.3. ARCHIVAGE ELECTRONIQUE		
Les documents du PROGEDE2 ne sont pas encore intégrés dans la base d'archivage électronique de Projet.	Risque de pertes définitives d'informations en cas de pertes de documents ou de sinistres.	Acquérir l'équipement nécessaire (scanneurs) et mettre en place les procédures en vue d'un archivage électronique régulier des documents du PROGED II.

Source : nous même

7.3. Bilan d'exécution financière (Rapport PROGEDE 2013)

Le budget du deuxième de projet de gestion durable et participative des énergies traditionnelles et de substitution pour la période de janvier 2012 à décembre 2012 était arrêté à la somme de 4 110 029 245 FCFA dont 33 098 829 245 FCFA sur le crédit IDA et 1 011 200 000 FCFA sur le Fonds Nordique de Développement.

La part IDA représente 75 % du montant total du budget. L'accord de don du Fonds Nordique de développement (NDF C14) n'est pas encore entré en vigueur en raison du long délai noté dans la délivrance de l'avis juridique par la cour Suprême du Sénégal et de quelques difficultés à ouvrir le compte bancaire par rapport au modèle de lettre adoptée par le FND.

Le montant reçu des fonds de l'IDA (crédit 4759-SN), s'établit à 1 184 763 902 FCFA reçu du démarrage du projet au 30 novembre 2012. Cette somme correspond au remboursement des DRF et DPD ; les demandes de remboursement en attente de règlement au courant du mois de décembre 2012 s'élèvent à 144 012 225 FCFA. Ainsi le montant total des fonds reçus au décembre 2012 s'établira à 1 991 692 127 FCFA.

Tableau 4 : taux de décaissement par rapport au budget de juillet 2011 à décembre 2012

Sous-composante et activités	Budget	Réalisé	Ecart	Taux
Réformes institutionnelles de la filière charbon de bois	495 970 000	9 303 458	486 666 542	2 %
Gestion durables de l'approvisionnement en combustible ligneux	1 886 324 250	1 139 874 704	746 449 546	60 %
Promotion et diversification des combustibles domestiques modernes	368 428 000	70 355 972	298 572 028	19 %
Arrangement institutionnel pour la mise en œuvre du projet	347 606 995	569 967 811	-222 360 816	164 %
TOTAL	3 098 829 245	1 789 501 945	1 309 327 300	58 %

Source : Rapport PROGEDE 2013

A la lecture de ce tableau, on note un taux de décaissement global de 58 % du budget approuvé en août 2011. La faiblesse du taux de la composante 1 s'explique par le retard d'acquisition de 02 camions pour faciliter l'accès aux marchés urbains des producteurs locaux et par l'étude de faisabilité de l'unité de conditionnement du charbon de bois.

Le dépassement par rapport aux prévisions de la composante 4 : arrangement institutionnel pour la mise en œuvre du projet est surtout dû :

- les réalisations de janvier 2011 à juin 2012 n'ont pas été pris en compte dans le PTBA ; ainsi un montant de 89 060 605 imputé à la composante 4 doit faire l'objet d'une correction extra comptable et cela donne un budget (347 606 995 + 89 060 605) ,436 667 600 FCFA comparé aux réalisations 569 967 811 FCFA est de 113 300 211 et le taux de 131 % au lieu de 164 % ;
- une planification non réalisée des activités de cette composante dans le PAD notamment les frais de missions (600 000 francs par an) et les ateliers (1 million par atelier) ;
- la non mise en œuvre du Rappid Result Institute (RRI) qui avait pour objet de faciliter le travail et le transfert entre les consultants recrutés et les agents des ministères. Pour atténuer ces difficultés et maintenir une ambiance de travail favorable, le projet a organisé des réunions de coordination conjointe avec tous les agents impliqués dans la mise en œuvre du projet pour faciliter les ajustements mutuels et leurs implications dans la mise en œuvre des activités ;
- le relèvement des perdiems qui sont passés de 15 000 FCFA à 35 000 FCFA par jour, notamment dans le manuel des procédures administratives et financières. ;

- l'approche boulistique du projet qui veut que les experts travaillent avec les agents des directions nationales et des services déconcentrés, ce qui fait que ces derniers participent à toutes les missions ;
- enfin à la réparation des véhicules du parc automobile du PROGEDE pour assurer un minimum de fonctionnalité des équipes, les nouveaux véhicules n'étant réceptionnés qu'au mois d'octobre 2012.

Tableau 5 : Comparaison réalisations par rapport au PAD sur période d'exécution de 02 ans

Sous-composante et activités	PAD an 2	Réalisé	Ecart	Taux
Réformes institutionnelles de la filière charbon de bois	556 705 350	9 303 456	547 401 892	2 %
Gestion durables de l'approvisionnement en combustible ligneux	2 823 637 050	1 035 888 473	1 787 748 577	37 %
Promotion et diversification des combustibles domestiques modernes	381 032 550	70 355 972	310 676 578	18 %
Arrangement institutionnel pour la mise en œuvre du projet	528 495 400	569 967 811	-41 473 411	108 %
Non alloué	675 045 000			
TOTAL	4 964 914 350	1 685 515 714	2 604 353 636	34 %

Source : Rapport PROGEDE 2013

Par rapport au budget prévu le taux de décaissement est de 34 %. Le taux de décaissement par rapport au budget global du PAD est de 27 % contre une prévision de 64 % de mise en œuvre du projet. Le déficit de la composante⁴ par rapport aux prévisions du PAD est moins prononcé (-8 %).

Il serait plus réaliste de prévoir une réallocation budgétaire pour tenir compte des nouveaux taux d'indemnité de mission et de prévoir la prise en charge de certaines activités (réunions de coordination élargie) dans le cadre de la mise en œuvre du RRI.

Par ailleurs, le projet a produit et transmis à la Banque Mondiale trois rapports de suivi financier selon le canevas convenu. Ces rapports ont été jugés globalement satisfaisants par la Banque Mondiale.

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

L'évaluation nous a permis de nous frotter à la pratique de l'audit comptable du projet. On peut dire que le projet est globalement bien géré. Il faut noter qu'il y a eu des audits externes d'évaluation du projet. Ces missions ont permis alors aux responsables d'avoir des informations fiables sur la base desquelles, ils ont pris les décisions adéquates dans le cadre de leur gestion quotidienne.

L'audit comptable et financier des projets de développement est une activité qui prend de plus en plus d'importance, vu le nombre croissant de projets de développement sur le continent africain, Il est d'autant plus imposant que les cas de malversations financières dans ces projets sont légions, Le dernier classement de *Transparency International* sur la corruption montre combien de fois les pays africains sont gangrenés par ce fléau qui anéantit tout espoir de développement dans les pays en voie de développement en général et ceux d 'Afrique en particulier.

Il est heureux de savoir que la majorité des bailleurs de fonds, pour ne pas dire tous, exigent de plus en plus des évaluations comptables dans les projets de développement qui bénéficient de leurs financements; toute chose qui permet et d'assurer un minimum de sécurité aux projets. Toutefois l'évaluation comptable est un travail à posteriori qui vient en aval pour constater les éventuels manquements dans la conduite des projets.

CONCLUSION GENERALE

Au terme de ce travail, il nous paraît important de rappeler les objectifs qui ont guidé nos réflexions pour notre mémoire de fin d'études pour le Master II Professionnel en Comptabilité et Gestion Financière.

Il faut dire que l'objectif de cette étude est d'évaluer la performance du service comptable du PROGEDE II et nous sommes posés les questions spécifiques suivantes :

- les procédures administratives et financières telles que effectuées au PROGEDE 2 sont elles conformes au manuel de procédure ?
- la comptabilité est elle dûment tenue ?
- quelles sont les recommandations à retenir pour une meilleure gestion du service comptable du PROGEDE II ?

Pour arriver à nos fins, nous avons opté pour une démarche méthodologique axée essentiellement sur des interviews, observations et des analyses de documentations complétées par des visites des sites Web ciblés.

Notre démarche a été d'élaborer un modèle d'analyse avec comme variables les différents outils du système comptable du PROGEDE II que sont : l'Organisation de la comptabilité, l'analyse des comptes et arrêté de fin d'exercice et inventaires de fin d'exercice, la séparation des tâches comptables et la délégation de signature du S/S compte, la gestion des comptes et de la caisse, la gestion des immobilisations et de la comptabilité des matières du PROGEDE – la gestion du classement des archives et l'archivage électronique.

Cette démarche nous a permis de faire un diagnostic du service comptable du PROGEDE II et de déboucher sur les recommandations globales suivantes.

1. Mettre en œuvre le plan de transfert de compétences de l'unité de gestion du projet au Bureau de l'administration et de gestion de l'équipement (BAGE) y compris :

- la ségrégation des tâches en déléguant des activités comptables aux comptables du BAGE
- la délégation au BAGE de l'organisation et la conduite des inventaires de fin d'exercice
- la mise en place de procédures nécessaires à la délégation de signature au BAGE pour suppléer le Responsable des Opérations en cas d'absence.

2. A l'examen de la situation, l'analyse qui se dégage est que les délais sont des facteurs de blocage importants. Ils sont souvent trop longs du fait du retard des alimentations. Au niveau des

banques également le délai d'encaissement des chèques fait que le projet ne peut pas disposer de trésorerie donc la solution de substitution devient le préfinancement mais de risque et péril, parce que n'étant pas prévu dans le manuel de procédure.

3. L'insuffisance de formation en management, aussi bien du personnel que gestionnaires a également conduit aux insuffisances de cette gestion qui se manifeste sous forme d'incertitudes. En plus, que beaucoup de conventions sont rédigées en anglais et cela ne favorise pas toujours une bonne compréhension de leur contenu, surtout par le personnel administratif et comptable qui ne maîtrise pas souvent cette langue. Le personnel doit être bien formé en management et les conventions écrites en français.

4. Instaurer des inventaires de stocks trimestriels dans chaque zone

5. A chaque arrêté trimestriel préparatoire aux rapports suivis financiers (RSF), faire un dossier d'analyse des comptes à classer dans une chemise ad hoc.

6. Inventorier exhaustivement le matériel du PROGEDE et codifier toutes les matières des 1er et 2nd groupes et mettre en œuvre la comptabilité des matières applicable aux biens appartenant à l'état en mettant en place les documents obligatoires normalisés suivants :

- un journal des matières ;
- un grand-livre des matières ;
- des fiches d'inventaire individuel contradictoire des matières du 1er groupe (fiche de détention de matières) ;
- fiches de consommation des stocks de matières du 2nd groupe en lieu et place des états de suivi des stocks utilisés ;
 - un bon d'entrée normalisé.
 - les bons de sortie provisoire pour les matières du 1er et 2eme groupe

7. Activer le projet de construction du local devant abriter le Système d'Information ainsi que les archives du PROGED I et acquérir l'équipement nécessaire (scanneurs) et mettre en place les procédures en vue d'un archivage électronique.

8. Le dérapage du budget en sous rubriques ne facilite pas l'exécution des dépenses prévues et l'utilisation optimale des montants alloués.

9. Le manque d'anticipation et de comptabilité analytique risque de poser un problème de solvabilité à court terme car le budget de transfert ne supporte que les salaires du personnel et les charges de structure.

10. La remontée des informations comptables des antennes décentralisées vers la direction de Dakar accuse parfois des retards considérables. Certains facteurs de dysfonctionnement sont à l'origine des difficultés de trésorerie, de non réapprovisionnement du projet en ressources financières.

Il est exigé de tous les projets de développement que les opérations financières, administratives et la passation des marchés fassent l'objet des vérifications et d'évaluations et/ou de contrôles appropriés. Malgré ces exigences de gestion d'évaluations et de contrôles, ces projets de développement font souvent l'objet principalement de mauvaise gestion surtout comptable et de non achèvement des activités dans les délais. Pour les mêmes causes le PROGEDE 2 est exposé aux mêmes problèmes. Dans le souci d'atteinte des objectifs du projet, il convient pour le «PROGEDE2» de prendre les dispositions adéquates permettant de prendre en charge les recommandations ci-dessus.

Il sera question à l'avenir de pousser les réflexions dans le même sens que ses études en approfondissant les aspects liés à la performance des ressources humaines et du système de passation des marchés.

ANNEXES

ANNEXE 1 : TABLEAU RESSOURCES – EMPLOIS

Description	Trimestre		Cumulatif		Prévision 6 mois à venir
	Antérieur	Période			
Fonds reçus					
Fonds de l'IDA					
Autres Fonds					
Financement Total (1)					
Utilisation des Fonds					
I. Réforme institutionnelle de la filière charbon de bois.					
II. Gestion durable de l'offre de combustible ligneux.					
II. Promotion des énergies domestiques et de l'accès aux services énergétique de base.					
IV. Arrangement institutionnels pour exécution du projet.					
V. Dons subsidiaires					
Utilisation Total des Fonds (2)					
Liquidité Brute (3 = 1- 2)					
Comptes à régulariser (4)					
Liquidité Nette (5 = 3 + 4)					
Soldes à l'Ouverture					

Compte Désigné (EcoBank)						
Autres Comptes Bancaires						
Total Comptes à l'ouverture (1)						
Variation liquidité (2)						
Solde liquidité disponible (1 + 2)						
Solde à la Clôture						
Compte Désigné (EcoBank)						
Autres Comptes Bancaires						
Total Comptes à la Clôture						

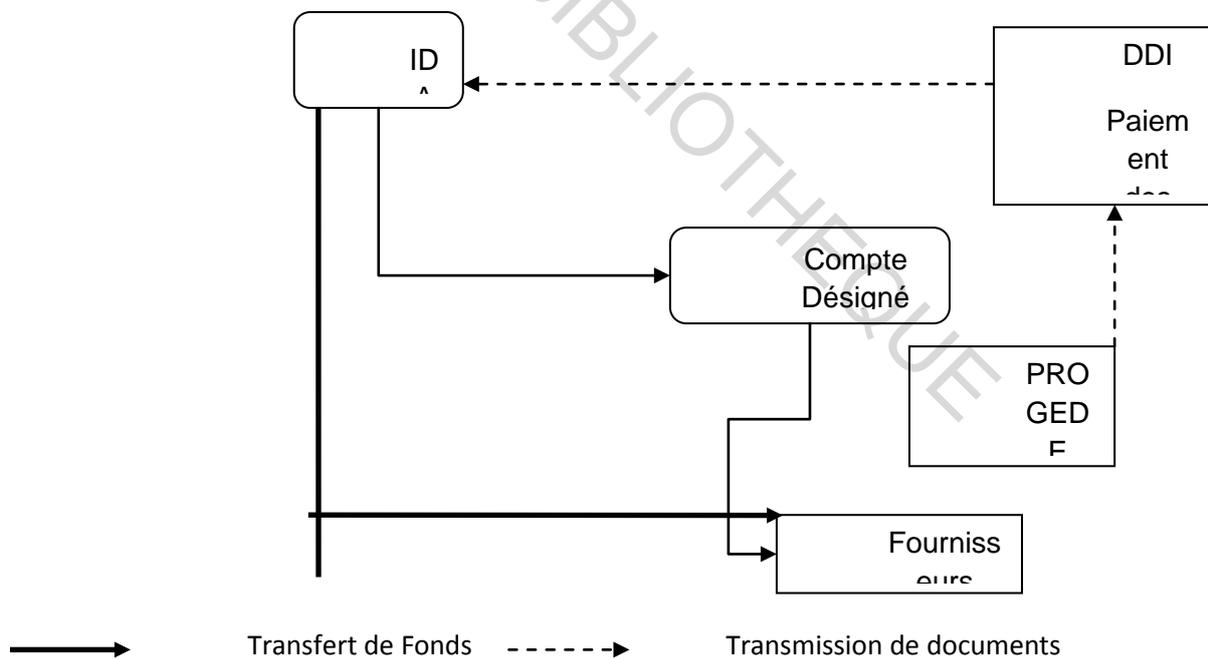
3) UTILISATION DES FONDS PAR COMPOSANTES ET SOUS COMPOSANTES

Composante et Sous Composantes	Prévu		Réalisé		Ecart		Montant dans le PAD	% de réalisation
	Trimestre	Cumul	Trimestre	Cumul	Trimestre	Cumul		
I. Réforme institutionnelle de la filière charbon de bois.								
1.1 Organisation des adjudications								

de coupe pour la production de bois.								
1.2 facilitation de l'accès au marché urbain								
1.3 Appui à la diversification des revenus des exploitants.								
Total Composante I								
II. Gestion durable de l'offre de combustible ligneux.								
2.1 Aménagement intégré et participatif des formations forestières								
2.2 Réserves communautaires de biodiversité								
2.3 Amélioration système de production forestier, agricole et pastorale.								
Total Composante II								
III. Promotion des énergies domestiques et de l'accès aux services énergétiques de base.								
3.1 Sensibilisation/communication et promotion des équipements de cuissons efficaces.								

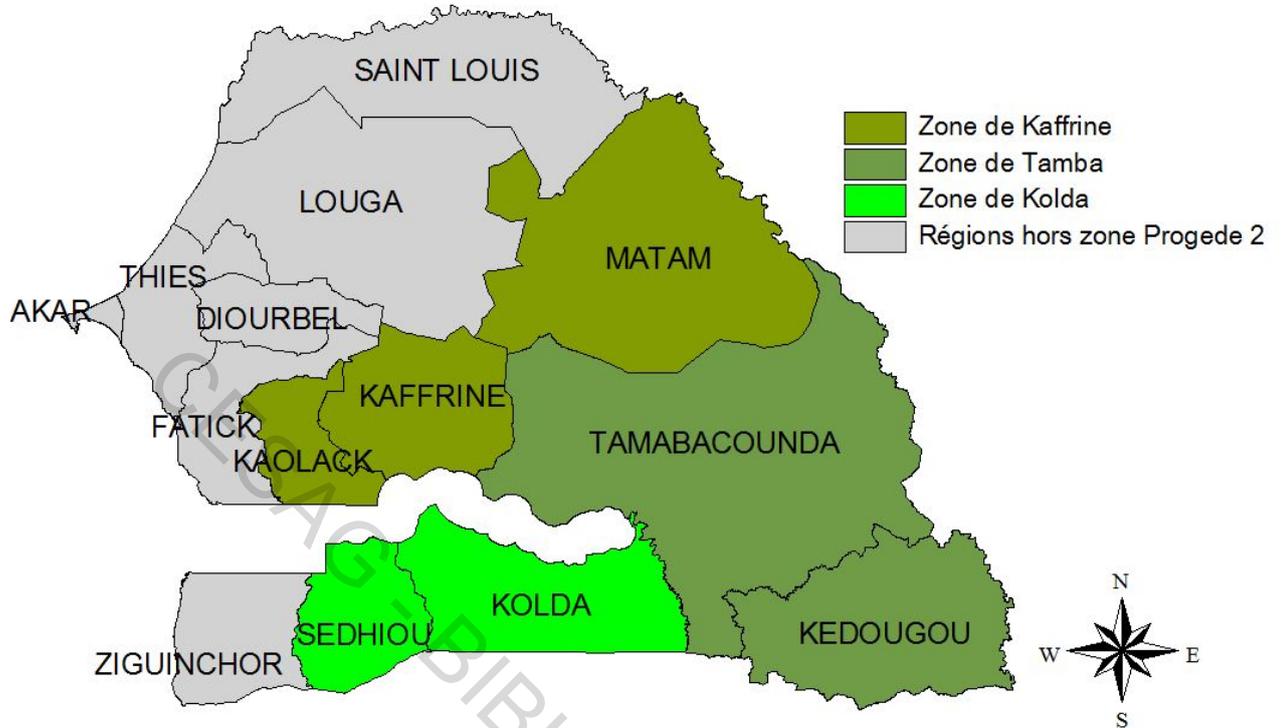
3.2 planification et gestion de la demande d'énergie de cuisson								
3.3 Appui aux développent des institutions.								
Total Composante III								
IV. Arrangement institutionnels pour exécution du projet.								
Total Composante IV								
Total PROGEDE II								

Annexe 2 : Flux des Fonds

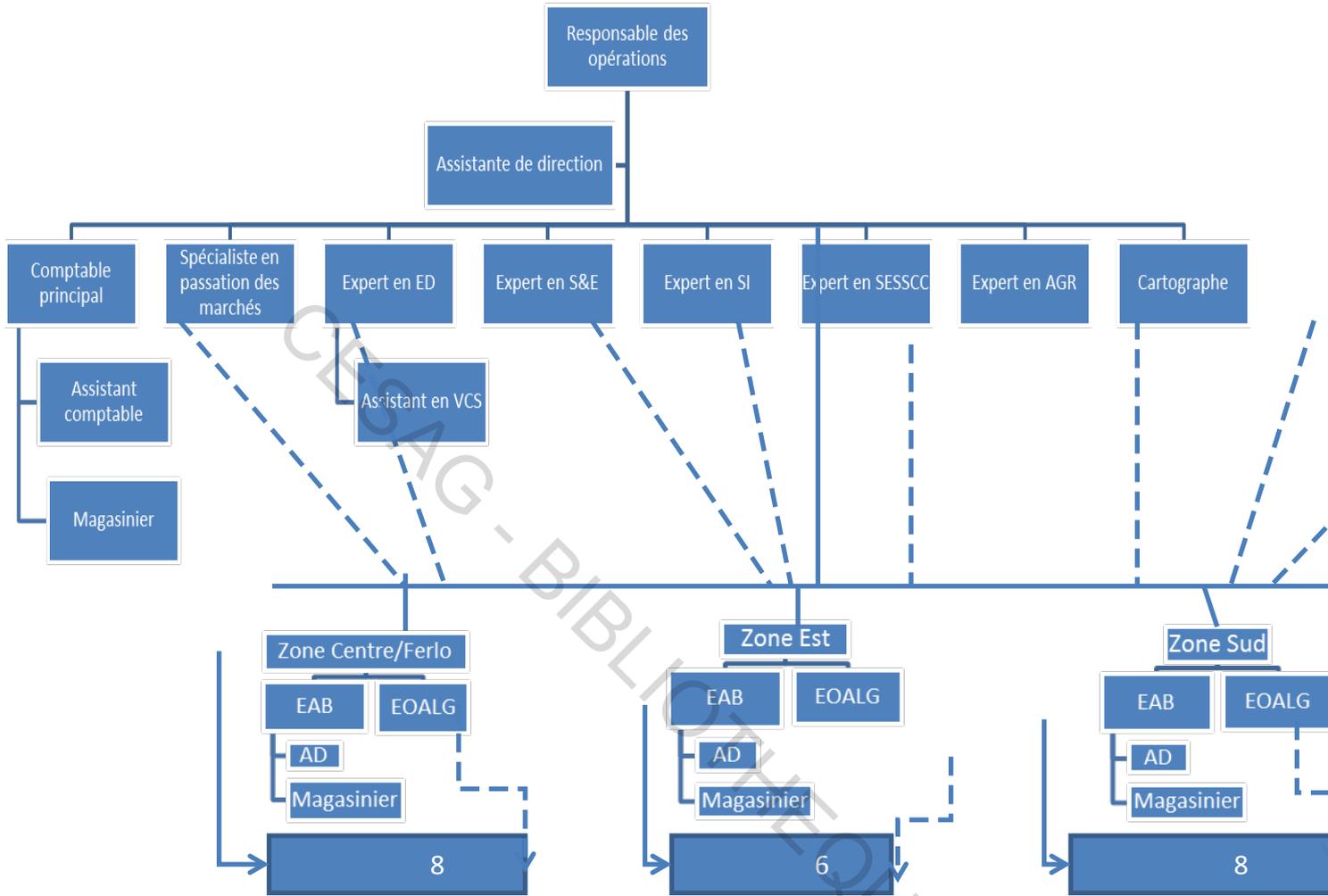


Annexe 3 : Zones d'intervention du PROGEDE II

Zones d'intervention du PROGEDE 2



Annexe 4 : Organigramme du PROGEDE II



Annexe 5: GUIDE D'ENTRETIEN AVEC LES RESPONSABLES DU PROGEDE II

Date :

Nom de la personne interviewée :

POSTE OCCUPE :

Tél : Email :

A- Questions générales

- Pensez-vous que les outils comptables utilisés sont efficaces ?
- Ces outils comportent-ils des insuffisances ? si oui, les quelles ?
- Que pensez-vous de l'utilité d'un budget de trésorerie ?
- Comment peut-on améliorer la création de valeur des outils de gestions ?
- Quels sont les défis à relever et les recommandations ?

B- Questions spécifiques

1. LA COMPTABILITE DU PROGEDE II

- Comment est organisée la comptabilité du projet ?
- Comment les comptes, l'arrêté de fin d'exercice et l'inventaire de fin d'exercice se font ?
- Les tâches comptables incompatibles sont elles bien séparées ?
- les reversements des retenues d'impôts sont ils effectifs ?

- Y a-t-il une caisse si oui comment est elle gérée ?

- Comment est organisée la délégation de signature du S/S compte ?

2. LA COMPTABILITE DES MATIERES DU PROGEDE II

- Comment évaluez-vous les immobilisations du PROGEDE I et II ?

- Comment la comptabilité des matières est tenue ?

- Y a-t-il un local convenable pour garder les matières ?

3. LE CLASSEMENT DES PIECES COMPTABLES ET GESTION DES ARCHIVES

- Le classement analytique des pièces comptables est il bien fait ?

- Y a-t-il un local convenable pour garder les d'archives ?

- L'archivage électronique est il effectif au projet ?

BIBLIOGRAPHIE

Banque Mondiale (1995), rapport sur l'état de rapprochement du compte spécial, 15pages ;

Bourguignon A. (1995), « Peut-on définir la performance ? », *Revue Française de Comptabilité*, juillet- août, 61 - 66 pages.

Bourguignon A. (2000), « Performance et contrôle de gestion », *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, Ed. Economica, pages 931 - 941.

Commission Européenne (CE) (2001), Manuel gestion du cycle de projet, *Manuel N°2 Unité Evaluation de l'Office de coopération Europaid*, Bruxelles.

Commission des communautés européennes (CCE) (1993) Gestion du cycle de projet, approche intégrée et cadre logique, Bruxelles

Commission des communautés européennes, série méthode et instrument pour la gestion du cycle de projet, n°1.

CISSE Moussa (1998), Interview du coordinateur du PROGEDE par le "groupe multimédia communication", pages 7.

DAYAN Arman, (2004) Manuel de gestion. 2^e édition, Volume 2, Ellipses/AUF.

DEFCCS (1999), Le Code Forestier, MEPN, 42 P.

DIEME Aly (2007), Exploitation de charbon campagne 2004-2005. Évaluation quantitatives des productions ligneuses et non ligneuses dans le cadre des aménagements du PROGEDE : Cas des forêts communautaires de Nétéboulou (production de charbon de bois) et de Tomboronkoto (conservation de la biodiversité).

DJOSSOU Raymond, (2008-2009), Gouvernance et performance des projets publics, mémoire de fin d'études, hautes études en gestion de la politique économique, dixième promotion, Université de Cocody, UFR-SEG/CIRES Abidjan, 65 pages.

Document d'évaluation de la **Banque Mondiale** Rapport n°23094- SE. Dictionnaire de Management de projet (4^{ème} édition) *Ouvrage collectif AFITEP*.

EMBALO B., JALO S (2002). *Proposition d'un parcellaire pour l'aménagement participatif et intégré de la forêt de Nétéboulou : cas du bloc 2*. Mémoire de fin d'étude pour l'obtention du Diplôme d'Ingénieur des travaux des eaux et forêts, Tambacounda, pages 69.

GAYE Babacar (2013) rapport d'audit interne du PROGEDE II, trimestre 1 1^{er} janvier au 31 Mars 2013, page 36.

GUIBERT Pandja Polla (2002), « *Audit des projets financés par la Banque Mondiale dans les pays en développement* », 154pages.

Hill et Jones (1992) « Théorie de l'agence, stakholder n°2 Volume 29 pages 154.

KABRE Martin, (2002), Conception d'un cadre comptable pour les projets et programmes de développement financés par la Banque Mondiale au Burkine Faso, mémoire de fin d'études pour l'obtention du diplôme d'audit international et contrôle DESS 12^{ème} promotion CESAG, p. 200

KABRE WENDYAM Gisèle (2009), Audit comptable et financier du projet de développement « Sécurité alimentaire » mémoire de fin d'études pour l'obtention de la maîtrise professionnelle en techniques comptables et financières, pages 70.

KAÏRE Maguette (2001), Gestion des espaces forestiers pour une optimisation des productions fourragères en Haute Casamance, Sénégal. *In* : Tielkes E., Schlecht E. et Hiernaux P. (eds), « *Élevage et gestion de parcours au Sahel, implications pour le développement* ». Verlag Grauer Beuren, Stuttgart, pages 338.

KOUASSI Blaise (2006), audit comptable et financier des Projets de développement : Cas de PAEL, mémoire de fin de cycle, Promotion n°3, Maîtrise Professionnalisées des Techniques Comptables et Financières, Institut Supérieur de Comptabilité, CESAG, 84 pages.

Knoepfel, P. et Münster, M. (2004), Guide des outils d'évaluation de projets selon le développement durable, Office fédéral du Développement territorial (ARE), Berne, Suisse, pages 98.

LO Abdoulaye Mohamed (2004), « *Codex de comptabilité et Audit des projets* » pages 35.

LO Abdoulaye Mohamed (2004), « *Codex de comptabilité et Audit des projets* » pages 51.

LO Abdoulaye Mohamed (2004), « *Codex de comptabilité et Audit des projets* » pages 56

LO Samba. et BA Karim, (2001), Contribution à la gestion des pâturages naturels dans le massif de Nétéboulou. Conséquence sur la productivité du cheptel bovin et proposition d'amélioration. Mémoire de ENCR – Bambey.

Manuel de procédures Administratives et de Gestion fiduciaire (2010-2015) du Programme de Gestion Durable et Participative des Energies Traditionnelles et de Substitution (PROGEDE II) 191 pages.

MAESO, R. PHIMIPPS André et RAULET Christian (2007), *comptabilité financière-comptabilité générale*, DUNOD, Pages 218.

NDIAYE Amadou (2002), Rapport de mission sur le traitement de données pastorales, PROGEDE, 25 pages.

NGOM Alassane (2003), contribution a l'atelier sur la gouvernance environnementale et la recherche du consensus dans la gestion des ressources naturelles « La gestion participative et intégrée des ressources forestières, une approche pour une meilleure gouvernance environnementale : l'exemple du PROGEDE » pages 17

OBERT Robert (2004), *Pratique des normes IASIFRS*, pages 89.

OBERT Robert (2004), *Pratique des normes IASIFRS*, pages 105.

OHADA - Traité et actes uniformes commentés et annotés, 988 pages.

Plan Comptable du SYSCOA (Corpus Juridique)

PROGEDE (1997), Plan simple de gestion ; schéma pilote d'aménagement des forêts de terroir : Forêt communautaire de Nétéboulou, arrondissement de Missirah. Rapport d'activité, Tambacounda, 23 p.

PROGEDE (1998), *Diagnostic socio-économique des villages riverains de la forêt communautaire de Nétéboulou, Arrondissement de Missirah, Région de Tambacounda.* Compilation des Rapports MARP-zone 2, Tambacounda, 122 pages.

PROGEDE (2002), *Mise en place d'un Système d'Information Écologique, Forestier et Pastoral – SIEF* : Rapport de fin de mission. PROGEDE, Tambacounda, 63 pages.

PROGEDE (2004), *Plan d'aménagement de la forêt communautaire de Nétéboulou.* Doc1, 123 pages.

PROGEDE (2006), Rapport de mission de supervision de la Banque Mondiale (rapport d'exécution du crédit IDA du 1^{er} Janvier 2005 au 31 Décembre 2006.

Rapport d'étude (2008), sur «impacts environnementaux et socio-économiques du programme de gestion durable et participative des énergies traditionnelles et de substitution» PROGEDE 39 pages.

Rapport (Mai 2013), de l'atelier de réflexion sur le décret fixant taxes et de redevances forestières et d'examen des observations des départements ministériels sur le code forestier en révision, PROGEDE 2.

R. Maéso : collection expresse DCG, 3ème édition, 160 pages.

SAMBE Omar et al (2003), « *Le praticien comptable : Système Comptable OHADA (SYSCOHADA)* » ECJ 3^e édition, 711 pages.

SEDEGUI Bachir (2004) « *le manuel d'organisation comptable outil de gestion et de contrôle : rôle de l'expert comptable dans sa conception et sa mise en place* », mémoire pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable, institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises, pages 154.

SOW B., MBAYE M., ICKOWICZ A., RIPPSTEIN G., LESUEUR D., (2002), *Rôle et implication des comités villageois de gestion et développement dans le fonctionnement d'un programme de gestion participative des terroirs agro-sylvo-pastoraux : exemple du PROGEDE au Sénégal.* Programme de Gestion Durable des Énergies Traditionnelles et de Substitution (PROGEDE). Communication présentée au colloque SAGERT à Montpellier (Février 2002), Tambacounda, pages 10.

TOMETRY Adadé Tata (2010), *la tenue de la comptabilité des projets de développement dans l'espace OHADA*, 304 pages.

Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) (décembre 1996), *Le référentiel SYSCOA - Plan comptable général des entreprises*, publié aux éditions FOUCHER, 831 pages.

Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (octobre 1996), *Le guide d'application SYSCOA - publié aux éditions FOUCHER*, 671 pages.