



# Assemblée générale

Distr. générale  
29 mars 2007  
Français  
Original : anglais

---

## Soixante et unième session

Point 117 de l'ordre du jour

**Budget-programme de l'exercice biennal 2006-2007**

### **Possibilité d'appliquer les principes de la comptabilité analytique au Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies**

#### **Rapport du Secrétaire général**

##### *Résumé*

Le présent rapport fait suite à la résolution 59/275 de l'Assemblée générale, dans laquelle celle-ci a prié le Secrétaire général de lui faire rapport sur la possibilité d'appliquer les principes de la comptabilité analytique au Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies.

On trouvera ci-après une étude des modalités d'application des techniques de comptabilité analytique au Secrétariat, ainsi qu'une analyse sous cet angle du système général de gestion financière, notamment des dispositifs régissant le recouvrement des coûts et l'affectation des recettes en provenant.

L'Assemblée générale est invitée à prendre note du présent rapport et à revenir sur la question lorsqu'elle déterminera l'ordre de priorité des améliorations attendues du nouveau progiciel de gestion intégré (PGI).



## **I. Introduction**

1. Dans sa résolution 59/275, l'Assemblée générale a prié le Secrétaire général de lui faire rapport sur la possibilité d'appliquer les principes de la comptabilité analytique au Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies. Dans une note sur l'introduction d'un système de comptabilité analytique (A/60/714), le Secrétaire général a fait le point de l'étude en cours et signalé que les consultants chargés des analyses techniques avaient mené à bien leurs travaux.

2. Fondé sur les conclusions des consultants, le présent rapport examine la possibilité d'appliquer les principes de la comptabilité analytique au Secrétariat, compte tenu des initiatives visant à préparer la mise en place du nouveau progiciel de gestion intégré (PGI) et l'adoption des Normes comptables internationales du secteur public.

3. L'analyse porte, d'une part, sur les activités des départements organiques et, d'autre part, sur celles des services d'appui. En effet, l'application généralisée des techniques de comptabilité analytique supposerait non seulement de saisir et de chiffrer les temps de travail, mais également d'établir les coûts par activité. On trouvera ci-après un tour d'horizon des méthodes et pratiques de comptabilité analytique actuellement en vigueur, ainsi qu'un exposé plus général sur la question de savoir s'il convient d'adopter une approche plus normalisatrice en matière de politiques et pratiques de recouvrement des coûts.

## **II. Degré d'adhésion aux principes de la comptabilité analytique**

4. Il n'existe pas de système général de comptabilité analytique au Secrétariat, mais les principes qui sous-tendent ce type de système sont appliqués dans de nombreux domaines, bien qu'avec des méthodes différentes. La plupart des tâches comptables qui en découlent sont accomplies en coulisse par les fonctionnaires du budget du Bureau de la planification des programmes, du budget et de la comptabilité, des départements organiques, des services administratifs et d'autres services du Secrétariat. Lorsque ces tâches ont un caractère systématique, elles ont principalement pour objet de déterminer le montant des fonds extrabudgétaires à demander pour financer des activités ne relevant pas du budget ordinaire, ou de calculer a posteriori le montant des coûts à recouvrer. Le Département des opérations de maintien de la paix utilise lui aussi ces techniques pour déterminer les coûts standard d'établissement de nouvelles opérations et le coût mensuel des contingents et des forces de police. La notion de coûts standard est d'autant plus familière à tous qu'elle intervient également dans l'élaboration du budget.

5. Beaucoup souhaitent une amélioration de l'information sur le coût des activités et des produits. Conformément aux principes de la budgétisation axée sur les résultats, nombre d'unités administratives s'efforcent d'établir une corrélation plus étroite entre les rapports sur l'exécution du budget, où les coûts effectifs sont rapportés aux crédits budgétaires, et les rapports sur l'exécution du programme, qui présentent les produits réalisés. Il en va de même dans le cas des opérations de maintien de la paix où l'on souhaite obtenir une répartition des coûts par composante (aspects politiques, sécurité, gouvernance, aide humanitaire, appui, etc.).

6. Dans quelques secteurs, notamment les télécommunications, les services d'assistance informatique et les services de conférence de l'Office des Nations Unies à Nairobi, un système de facturation interne a été mis en place pour assurer le recouvrement intégral des coûts. Cela étant, dans un rapport antérieur (A/57/348), le Secrétaire général était arrivé à la conclusion qu'il n'y avait aucune raison pressante d'étendre la notion de recouvrement des coûts, l'un de ses arguments étant qu'une décentralisation complète des paiements (par le biais d'un système de facturation interne) obligerait à créer des réserves de fonctionnement qui exigeraient des ressources additionnelles.

7. En effet, lorsqu'une activité doit s'autofinancer, il est indispensable de créer une réserve de fonctionnement (voir par. 31) et d'intégrer un mécanisme de facturation interne au système de comptabilité générale. Selon les consultants, les organisations renoncent dans une immense majorité à chercher une intégration aussi poussée entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion. Au Secrétariat, le calcul des coûts peut se faire à l'aide des données saisies par le système comptable sans que cela exige une parfaite intégration. Même s'il peut faciliter le recouvrement des coûts, le principal objectif de ce calcul est de faciliter l'évaluation du coût des divers activités et produits.

8. Les préoccupations qu'inspirent à beaucoup la question des sources de financement ont également une incidence sur l'attitude par rapport à la facturation des services d'appui. En général, la création de comptes extrabudgétaires destinés à comptabiliser séparément le coût des programmes extrabudgétaires fait que ceux-ci sont considérés comme des activités à coût « marginal »<sup>1</sup>, les dépenses inscrites au budget ordinaire représentant les coûts « fixes »<sup>2</sup>. On constate, comme l'illustre la figure ci-après, que plus la dépendance à l'égard des fonds extrabudgétaires (XB) est grande, plus l'adoption d'un système de recouvrement intégral des coûts suscite d'intérêt. Les unités dont le financement provient essentiellement du budget ordinaire (BO), comme les unités A et B, estiment généralement ne pas avoir besoin d'un système de recouvrement des coûts, contrairement à ceux qui dépendent davantage des fonds extrabudgétaires. Lorsque la dépendance est très forte, un système de recouvrement intégral des coûts devient indispensable.

#### Intérêt manifesté pour une méthode de recouvrement intégral des coûts

Faible		Élevé	
BO 100 %	XB 20 %	XB 50 %	XB 80 %
	BO 80 %		BO 20 %
<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>

<sup>1</sup> Le Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) définit le coût marginal comme le coût d'une unité d'un produit ou d'un service qui aurait été évité en l'absence de cette unité supplémentaire.

<sup>2</sup> Le CIMA définit les coûts fixes comme les coûts encourus sur une période donnée qui sont généralement insensibles aux fluctuations du niveau d'activité si la production et le chiffre d'affaires restent dans les limites définies.

### III. Arguments en faveur d'une comptabilité analytique

9. Le principal argument en faveur d'une comptabilité analytique est qu'elle facilite la gestion des dépenses et favorise une meilleure utilisation du temps de travail. Parmi les autres avantages qu'on peut en attendre, on mentionnera :

a) L'accroissement des recettes des services d'appui (services de conférence et services informatiques, par exemple) découlant de l'incorporation des coûts indirects dans les montants facturés et de l'élargissement de l'éventail des services donnant lieu à facturation (voir par. 25 à 33);

b) Les économies de temps et autres découlant de la prise de conscience du coût réel des activités de fond et des activités d'appui, qui peut conduire à supprimer des projets, à raccourcir la durée de réunions ou de conférences et à réduire la longueur des rapports;

c) Une meilleure gestion des projets grâce aux informations tirées du système de comptabilité analytique;

d) L'amélioration des données sur les coûts qui servent à l'établissement des budgets;

e) Une amélioration de l'image de l'Organisation, qui démontrerait ainsi sa volonté d'adopter un comportement plus responsable et d'accroître son efficacité, et la possibilité de donner des informations sur le coût des activités prescrites.

10. L'initiative pourrait également avoir des avantages immatériels. L'utilisation d'un système de comptabilisation des coûts et d'enregistrement des temps de travail permettrait de mieux appréhender l'étendue et la portée du travail effectué par des sections dont l'activité est difficile à comprendre de l'extérieur. La production de relevés individuels des heures de travail effectuées au cours d'une période donnée pourrait également faciliter la gestion des ressources humaines et les entretiens d'évaluation du comportement professionnel dans la mesure où l'on disposerait de la liste exhaustive des projets et programmes sur lesquels le fonctionnaire intéressé a travaillé pendant la période considérée. Le système permettrait aussi de produire un relevé détaillé du temps de travail hebdomadaire, ce qui offrirait pour la première fois la possibilité de connaître le nombre d'heures non rémunérées.

11. On pourrait envisager d'appliquer les principes de la comptabilité analytique à toutes les fonctions du Secrétariat, mais il faudrait auparavant prendre la pleine mesure des changements que cela supposerait. Les avantages décrits plus haut ne pourraient être obtenus qu'à condition de réaliser un effort considérable pour mener de front avec succès les modifications exigées par la mise en place d'un système de comptabilité analytique et les autres réformes en cours, notamment l'adoption des Normes comptables internationales du secteur public et d'un nouveau progiciel de gestion intégré. De plus, il est probable que l'accueil réservé à un système de comptabilité analytique et de suivi des temps de travail serait généralement peu favorable et que la décision d'enregistrer les temps de travail et d'inclure dans des tableaux de bord les données collectées serait considérée par certains comme une mesure radicale. Les consultants ont dressé la liste des principales objections auxquelles il faudrait s'attendre :

a) Le système serait jugé inquisiteur et témoignerait d'une méfiance quant au bon usage que chaque fonctionnaire fait de son temps de travail;

b) Les tâches supplémentaires qui en découleraient viendraient alourdir un emploi du temps déjà chargé;

c) Alors que nombre de fonctionnaires travaillent probablement plus des 40 heures prévues, la facturation du temps de travail serait effectuée sur la base de l'horaire standard, soit 40 heures par semaine;

d) Le résultat net à attendre de l'initiative peut sembler douteux à certains pour la raison mentionnée ci-après;

e) Pour certains, l'initiative n'aurait d'autre objectif que de mesurer la productivité et risquerait de déboucher sur des compressions d'effectifs.

12. Pour pouvoir utiliser les nouvelles applications et interpréter les données qu'elles produiraient, les fonctionnaires des finances, en particulier les spécialistes du budget, devraient recevoir une formation théorique et pratique à la comptabilité de gestion. La mise en place d'un système de comptabilité analytique fondé sur l'enregistrement des heures de travail supposerait de renforcer les unités chargées du budget, qui devraient être capables de maîtriser les principes de la comptabilité de gestion tout en continuant de s'acquitter de l'élaboration du budget et du contrôle de son exécution. Ces unités utiliseraient les méthodes et systèmes de comptabilité des coûts afin de mettre à la disposition des cadres les informations dont ils ont besoin pour mieux gérer leurs ressources et contrôler plus étroitement les coûts.

13. Les modifications qu'exigerait l'application des principes de la comptabilité analytique devraient être compatibles avec celles qu'entraîneront l'adoption des Normes comptables internationales du secteur public, la mise en place du nouveau PGI et les autres mesures de réforme en cours ou prévues, notamment la modification des méthodes de gestion des ressources humaines et l'introduction d'un dispositif de contrôle interne assorti d'un mécanisme de gestion globale des risques. En l'absence de services spécialisés dans la gestion du changement, il faudrait confier la responsabilité principale du projet à une équipe expressément chargée d'en assurer efficacement l'exécution en coordination avec les autres initiatives.

#### **IV. Établissement des coûts de revient dans les départements organiques**

14. Le personnel du Secrétariat est la ressource essentielle de l'Organisation et son coût est le principal poste de dépense. Étant donné que les activités de fond sont exécutées par les départements organiques et qu'il est possible d'en attribuer les coûts aux projets et programmes, c'est à ce niveau qu'il faudrait adopter une méthode d'enregistrement du temps de travail des administrateurs et d'évaluation de son coût pour déterminer le coût des activités et produits.

15. Un système d'enregistrement du temps de travail et de détermination de son coût donnerait à l'Organisation une meilleure vision stratégique de l'utilisation des fonds investis dans les activités et produits que celle que lui donnent les systèmes actuels de comptabilisation des coûts au niveau des sous-programmes. L'établissement d'une corrélation plus claire entre les données budgétaires et les produits faciliterait la budgétisation axée sur les résultats et l'adoption d'un mode de

gestion également axé sur les résultats. L'utilisation efficace du temps de travail est un important facteur de l'efficacité et de l'efficience globales du Secrétariat.

16. La Banque mondiale et d'autres organisations présentant les mêmes caractéristiques que l'ONU comptabilisent le temps de travail pour évaluer et maîtriser le coût de leurs projets et programmes. Cette technique est très répandue dans les branches d'activité du secteur privé qui facturent leurs services sur la base des coûts : cabinets de comptabilité ou d'audit, bureaux d'architectes ou d'ingénieurs conseils, banques d'affaires, cabinets d'avocats, cabinets de conseil en gestion, etc.

17. Bien que la méthode ait été éprouvée ailleurs, le Secrétaire général estime comme les consultants que sa mise en œuvre au Secrétariat soulèverait d'immenses difficultés. Il faudrait enregistrer le temps de travail d'un nombre important de fonctionnaires. Le problème le plus ardu, et de loin, serait d'obtenir l'adhésion de l'encadrement et du personnel :

a) Il faudrait parvenir à convaincre les cadres de la nécessité d'un tel système dans une organisation à but non lucratif et de l'intérêt qu'il présenterait pour eux. Ils auraient à examiner le décompte des heures et à prendre des décisions au vu des états des coûts générés par le système;

b) Il faudrait convaincre l'ensemble du personnel de la nécessité de respecter les horaires et de l'utilité d'une meilleure information de gestion comme moyen d'accroître l'efficience.

18. D'autres éléments importants du calcul du coût des produits et activités des départements organiques sont les coûts des services d'appui utilisés et les coûts indirects induits<sup>3</sup>. Tous les départements organiques ont besoin de locaux et de nombreux services d'appui. Pourtant, leur consommation effective n'est pas comptabilisée dans le coût de leurs produits et activités. On considère de manière empirique que les coûts indirects sont à peu près égaux aux traitements des administrateurs (voir par. 34 à 37 ci-après).

19. Compte tenu de ce qui précède, la mise en place d'une comptabilité analytique dans les départements organiques devrait être précédée de l'application à tous les services d'appui des principes qui la sous-tendent (voir par. 25 à 33 ci-après).

## V. Établissement des coûts de revient des services d'appui

20. Nombre des bureaux qui fournissent des services d'appui ont déjà mis au point des systèmes d'établissement des coûts adaptés à leurs besoins. Ailleurs qu'à New York, des unités telles que l'Office des Nations Unies à Genève ont adopté un barème détaillé du coût des services d'appui qui comprend des coûts indirects<sup>4</sup>. Les organismes qui participent aux dépenses sont informés des règles de répartition de ces coûts indirects et sont généralement satisfaits des méthodes employées.

<sup>3</sup> Le CIMA définit les coûts indirects comme les frais de main-d'œuvre et le coût des matières ou des services qu'il n'est pas possible de rattacher de manière économique à un produit spécifique.

<sup>4</sup> Les coûts indirects comprennent les dépenses en immobilisations (au lieu de dotations aux amortissements) mais ne comprennent pas la valeur nominale des loyers.

21. Les consultants estiment qu'il serait possible d'élargir l'emploi des méthodes de comptabilité analytique à New York, en réexaminant à cette occasion les règles d'établissement des barèmes de facturation des services d'appui. Exception faite du coût des locaux, des télécommunications et des services d'assistance informatique, la quasi-totalité des coûts sont facturés sur la base d'un coût marginal virtuel ou d'un montant forfaitaire symbolique, sans qu'il soit jamais tenu compte des coûts indirects. Cela revient à subventionner les utilisateurs extérieurs au Secrétariat qui sont clients des services d'appui à New York.

22. Certains services d'appui sont soumis à des délais (missions d'audit interne, investigations, mise au point de systèmes informatiques, par exemple); pour d'autres, le coût du temps de travail est évalué en fonction des flux de production (temps de traitement moyen d'un certain nombre de factures ou de candidatures, ou délai moyen de distribution du courrier, entre autres). Mais ces deux cas de figure ne concernent pas la majorité des services d'appui qui représentent un grand nombre de fonctions diverses : conseils juridiques, transports aériens, collecte et diffusion de statistiques économiques et sociales, services de nettoyage, achats, sécurité, vente d'articles aux visiteurs, etc. Cette diversité exige d'employer des techniques et méthodes de comptabilité des coûts adaptées aux caractéristiques de la fonction considérée.

23. Pour la plupart des services d'appui, il faudrait utiliser simultanément tout un éventail de techniques pour déterminer le coût du temps passé, les coûts par activité et les coûts standard. Comme avec tout système de comptabilité analytique, il faudrait trouver le juste équilibre entre l'effort supplémentaire nécessaire pour déterminer le coût des ressources consommées et les avantages procurés par cette information. Il importe en la matière de faire preuve de bon sens et d'esprit pratique, en imputant les coûts de certaines fonctions d'appui à l'aide de clefs de répartition et, pour les autres fonctions, en déterminant des coûts standard qui serviront à facturer les usagers en fonction de leurs utilisations effectives.

24. Pour améliorer les méthodes de comptabilité analytique actuellement employées et étendre leur application à tous les services d'appui, il faudrait procéder à une étude détaillée de la base de calcul à retenir pour tous ces services et déterminer s'il y a lieu d'inclure les coûts indirects, deux questions abordées respectivement aux paragraphes 25 à 33 et 34 à 37 ci-après. On pourrait également envisager d'apporter d'autres améliorations au système de gestion financière, telles que l'adoption d'un dispositif de recouvrement des coûts plus rigoureux qui régirait le mode de facturation et son approbation, ou l'élaboration de propositions concernant les modalités de financement propres aux fonctions donnant lieu au recouvrement des coûts (voir par. 30 à 33 ci-après).

## **VI. Recouvrement du coût des services fournis à l'intérieur du Secrétariat**

25. S'il existe des dispositifs bien établis qui régissent les finances, la gestion et le pouvoir de décision, en revanche il reste à définir une politique cohérente de recouvrement (ou de facturation interne) du coût des services fournis. On a tout lieu de penser que, dans l'ensemble, les méthodes appliquées ne correspondent pas aux pratiques optimales, sachant qu'elles résultent de décisions prises au cas par cas au fil du temps.

26. On trouvera ci-après des exemples des diverses démarches actuellement suivies en matière de recouvrement des coûts :

a) Les services informatiques facturent aux départements toute utilisation sensiblement supérieure à celle prévue au budget. Le suivi détaillé des coûts se fait à l'aide d'un système qui n'est pas raccordé au Système intégré de gestion (SIG)<sup>5</sup>;

b) Le coût des télécommunications est facturé chaque mois aux usagers, sur la base de leurs communications effectives et d'un coût standard. L'objet est de recouvrer intégralement les coûts<sup>6</sup>;

c) Le Groupe de l'acheminement et de la distribution du courrier refacture le coût des services externes de messagerie et recouvre partiellement le coût des services qu'il fournit au Programme des Nations Unies pour le développement (PNUD) et au Fonds des Nations Unies pour l'enfance (UNICEF)<sup>7</sup>, mais limite là la facturation de ses services;

d) L'Administration du garage facture uniquement le coût du stationnement pendant la nuit aux délégations et aux missions et le coût du stationnement pendant le jour aux fonctionnaires de l'Organisation. Les tarifs pratiqués n'ont pas été révisés depuis janvier 1994 (seuls ceux applicables au personnel ont alors été revus);

e) Les loyers demandés sont fondés sur le loyer le plus élevé payé par le Secrétariat, considéré comme le prix du marché. Le rapprochement entre cette pratique et celles décrites plus haut, notamment à l'alinéa d), montre bien l'incohérence qui caractérise la facturation interne.

27. Il serait sans doute souhaitable que les secteurs qui envisagent de recourir à la facturation interne adoptent des règles et un mécanisme transparents qui définissent les cas dans lesquels il convient de recouvrer les coûts et le mode de calcul des sommes à facturer. Conformément aux pratiques optimales, il faudrait normaliser les politiques et méthodes qui régiraient, pour chaque catégorie de services, la facturation des unités du Secrétariat et celle des tiers. Si l'application d'une politique unique dans l'ensemble du Secrétariat ne paraît pas souhaitable, il serait bon en revanche que les principes appliqués procèdent d'une même démarche claire et cohérente. On obtiendrait ainsi la garantie que :

a) Les systèmes de contrôle de gestion et les procédures en place autorisent la facturation des coûts;

b) Les coûts sont facturés de manière cohérente et appropriée;

c) Il n'y a pas de risque de surfacturation ou de sous-facturation;

<sup>5</sup> Les services informatiques souhaiteraient facturer intégralement le coût de leurs services aux départements, en fonction des utilisations, afin de financer leurs investissements immédiats et à plus long terme. À l'heure actuelle, les fonds provenant de l'imputation des coûts aux départements en début d'exercice ne permettent pas de financer l'amélioration continue des services car leur montant est calculé sur la base des coûts historiques.

<sup>6</sup> Un fonds distinct est utilisé à cet effet. Son solde est actuellement créditeur et doit servir à financer des frais de développement ultérieurs. Les départements utilisateurs ne sont pas toujours satisfaits du manque de transparence dans le calcul des tarifs. C'est le seul exemple d'une politique de recouvrement intégral des coûts à New York.

<sup>7</sup> Le PNUD et l'UNICEF financent quelques-uns des postes du Groupe de l'acheminement et de la distribution du courrier en approvisionnant le compte ouvert à cet effet.

d) Le régime de facturation assure un emploi optimal des ressources;

e) La concurrence éventuelle avec des fournisseurs extérieurs est loyale en ce qu'elle n'est pas faussée par le jeu de l'interfinancement<sup>8</sup>.

28. On peut considérer de manière générale que là où il existe un marché concurrentiel pour un service donné, les directeurs de programme devraient pouvoir choisir entre un prestataire interne ou un tiers et appliquer une politique de recouvrement intégral des coûts. Si un département n'a pas le choix et doit recourir à un prestataire interne, celui-ci ne doit pas facturer ses services ou doit se limiter à recouvrer le coût marginal. Cela étant posé, il faudrait maintenir la possibilité de moduler légèrement la politique de facturation en fonction des conditions locales.

29. L'assurance qualité et l'évaluation de la performance sont deux composantes du système de gestion financière qui sont essentielles dans les cas où la facturation des prestations est autorisée. Si la facturation interne porte sur une part notable des coûts ou sur leur intégralité (fonctions autofinancées), un moyen de garantir la qualité est d'autoriser les directeurs de programme à s'adresser à un autre prestataire, à l'intérieur ou à l'extérieur de l'Organisation. Il serait plus facile de demander des comptes aux départements utilisateurs puisque ceux-ci seraient en mesure d'exercer des choix devant leur permettre, comme ils y sont tenus, d'obtenir au meilleur prix les services dont ils ont besoin et de gérer au mieux les ressources limitées de l'Organisation.

30. On peut s'interroger à ce stade sur la question de savoir si les flux financiers résultant de la facturation interne devraient être alignés sur les mandats. L'encaissement et la répartition de fonds en dehors du mécanisme d'ouverture de crédits budgétaires pourrait brouiller la répartition des crédits approuvés et se traduire, sur le plan technique, par l'engagement de dépenses à des fins autres que celles initialement approuvées (ce qui constituerait un excès de pouvoir) ou par un dépassement des crédits alloués à certains programmes ou services.

31. L'application de règles de facturation plus cohérentes et plus uniformes aurait probablement pour effet d'augmenter les recettes. Afin d'éviter toute ambiguïté entre celles-ci et les crédits ouverts, il serait probablement nécessaire d'instituer des contrôles financiers distincts pour les services du Secrétariat autorisés à dégager des revenus. On pourrait s'inspirer des principes ci-après :

a) Le recouvrement des coûts serait strictement réglementé par un ensemble de principes et de directives;

b) La maîtrise du coût des effectifs et de la masse des dépenses de fonctionnement supposerait d'appliquer des modes de financement différents<sup>9</sup> selon la part des coûts donnant lieu à recouvrement :

i) Financement du montant brut des dépenses : les recettes ne pourraient servir à financer les dépenses;

<sup>8</sup> L'interfinancement aurait pour effet de majorer le coût des services pour les États Membres et interdirait injustement aux départements de recourir aux tiers susceptibles d'offrir le meilleur rapport qualité-prix.

<sup>9</sup> Une réserve de fonctionnement serait nécessaire en cas d'autofinancement ou de financement assuré sur la base de montants nets (voir A.57/348).

- ii) Financement du montant net des dépenses : le crédit ouvert serait égal au montant des dépenses prévues, diminué des recettes attendues;
- iii) Pas de financement : les recettes couvriraient les dépenses, autrement dit, la fonction s'autofinancerait;
- c) L'information de gestion exigée serait fonction du mode de financement retenu;
- d) Les cadres et l'ensemble du personnel seraient incités à utiliser efficacement les ressources;
- e) L'évaluation et le suivi de la performance seraient assurés grâce à un dispositif de contrôle stratégique qui prendrait la forme d'accords servant à fixer les objectifs, à quantifier les produits et à définir les responsabilités des cadres.

32. Dans ce scénario, il faudrait convenir d'un régime de facturation compatible avec le mode de financement et faire en sorte que les mécanismes d'ouverture de crédits et d'établissement des rapports budgétaires traitent les recettes et les dépenses conformément aux intentions des États Membres. La politique qui en découlerait serait progressivement mise en œuvre de manière cohérente dans tous les services de l'Organisation<sup>10</sup>.

33. Dans les secteurs du Secrétariat qui dégagent déjà des recettes, il pourrait être judicieux d'adopter le mode de financement approprié. En cas d'autofinancement, le système de gestion financière permettrait d'évaluer plus facilement, si besoin était, les possibilités de trouver d'autres prestataires. D'autres services pourraient ultérieurement se prêter à ce mode de financement, en particulier dans les secteurs où il serait possible de trouver d'autres fournisseurs.

## VII. Imputation des coûts indirects

34. Les activités de base du Secrétariat sont menées par les départements organiques, tels que le Département des opérations de maintien de la paix, le Département des affaires politiques ou le Bureau de la coordination des affaires humanitaires. Ces départements ont besoin de locaux et utilisent un large éventail de services d'appui (comptabilité, gestion des archives et des dossiers, formation, gestion des voyages et transports), qui induisent des coûts indirects.

35. Les consultants ont déterminé que l'un des problèmes posés par l'imputation des coûts indirects est que l'impact de ces derniers n'est pas toujours bien compris. Comme à l'heure actuelle ils sont le plus souvent exclus du calcul du coût des services fournis par le Siège, leur importance n'est généralement pas clairement perçue. Les consultants ont également rappelé le constat fait par la plupart des cabinets de services professionnels : sur le long terme, le montant des coûts indirects tend à se rapprocher de celui des salaires du corps de spécialistes de l'organisation (cette règle empirique est appliquée depuis plus d'un siècle). Cela signifie qu'au Siège de l'ONU, le coût du personnel d'appui et les autres coûts des départements non organiques (y compris le coût des communications et des services

<sup>10</sup> Sauf là où le caractère particulier de la situation justifierait d'appliquer une politique différente. Il faudrait alors que celle-ci soit clairement définie et approuvée.

informatiques refacturés) n'est pas très éloigné du coût des administrateurs qui travaillent dans les départements organiques.

36. Pour ce qui est des activités extrabudgétaires, l'imputation au budget des programmes des dépenses d'appui correspondant aux services fournis se fait conformément au mécanisme de recouvrement partiel des coûts que l'ONU applique aux tiers. Les consultants estiment, au vu des volumes d'activité et des montants correspondant généralement aux programmes, que les pourcentages qui leur ont été communiqués ne sont pas suffisants pour couvrir le coût effectif de services tels que les missions d'audit et l'établissement de rapports si l'objectif est de le recouvrer en totalité. Dans la mesure où ces pourcentages n'autorisent qu'un recouvrement marginal, il faut bien que les coûts indirects continuent d'être rattachés à d'autres activités.

37. Si l'on décide d'appliquer les principes de la comptabilité analytique, il faudra tenir compte de tous les coûts indirects dans le calcul des coûts standard et des sommes à facturer qui sera effectué dans le cadre des systèmes de comptabilisation des temps de travail et des autres systèmes d'évaluation des coûts.

## **VIII. Normes comptables internationales du secteur public et comptabilité analytique**

38. Dans le contexte de l'adoption des Normes comptables internationales du secteur public et des modifications à prévoir à cet effet, il faudra revoir à fond les informations produites par le système de gestion financière pour appuyer la prise de décisions. Il importe à ce propos de bien faire la différence entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion. La comptabilité générale se limite à rendre compte des fonds reçus et des dépenses effectuées pendant l'exercice considéré (une ou deux années civiles) : on ne trouve dans les états financiers ni le montant cumulé du coût des programmes et projets sur plusieurs exercices, ni une analyse comparative des dépenses à l'aide d'indicateurs non financiers. La comptabilité de gestion permet de suivre le coût d'un projet ou d'un programme par rapport au budget du début jusqu'à la fin, de mesurer à chaque étape les progrès accomplis et d'en rendre compte. Ces activités peuvent s'étaler sur plusieurs années. En obligeant à publier les engagements contractés, les Normes comptables du système des Nations Unies, qui régissent actuellement les pratiques comptables, permettent de mettre à la disposition des cadres une partie des informations dont ils ont besoin.

39. Tous les cadres du Secrétariat doivent en effet disposer de certaines informations sur la gestion pour pouvoir s'acquitter au mieux de leurs fonctions, surtout s'ils ont à gérer des projets ou des programmes. Les cadres des départements organiques, en particulier, devraient recevoir des états du coût cumulatif des projets ou programmes dont ils sont responsables pour pouvoir le comparer au budget établi et faire le point des progrès accomplis. Ils pourraient ainsi évaluer les résultats de leurs collaborateurs et les avertir des dépassements imminents. Ils pourraient plus facilement déterminer si le problème est dû à un manque d'efficacité ou s'il tient à d'autres facteurs, tels que le manque de temps ou de ressources, auquel cas ils devraient en informer la direction et lui proposer des mesures correctives.

40. L'adoption des Normes comptables internationales du secteur public et la mise en place d'un nouveau PGI obligeront à procéder à une révision approfondie des

informations que doit produire la comptabilité de gestion pour répondre aux besoins de l'encadrement. Ce pourrait être l'occasion de se pencher également sur la question de l'information nécessaire aux fins d'une comptabilité analytique.

## **IX. Options concernant les systèmes d'information**

41. On pourrait en théorie concevoir un système extrêmement perfectionné de traitement des coûts qui permettrait non seulement d'enregistrer en détail les utilisations du temps de travail (y compris, par exemple, les utilisations d'un ordinateur), mais également de chiffrer précisément le coût de chaque document produit et traité, de chaque article, de chaque processus et, finalement, de chaque activité et de chaque produit. Les systèmes d'information existants ne sont pas suffisamment puissants pour assurer cette fonction et les frais de développement d'un tel système seraient si énormes que cela n'est pas faisable.

42. Les solutions techniques plus réalistes qui existent pour la comptabilisation du temps de travail et des coûts peuvent être classées dans quatre grandes catégories. On peut en effet opter pour :

- a) Un système mis au point en interne;
- b) Un système vendu dans le commerce;
- c) Un progiciel de gestion intégré;
- d) Un système résultant de la combinaison de deux ou trois des solutions ci-dessus.

43. À l'époque où les consultants ont rédigé leur rapport, la mise au point d'un système en interne leur semblait la meilleure solution. Mais le Secrétaire général estime que ce n'est plus le cas depuis que l'Assemblée générale a décidé de remplacer le SIG par un nouveau PGI, dont les avantages reposent sur l'utilisation de systèmes intégrés. Si l'Assemblée générale décide que l'Organisation doit se doter d'un système de comptabilité analytique, les spécifications du PGI pourraient être modifiées afin de couvrir l'enregistrement du temps de travail et l'établissement de rapports connexes, l'évaluation des coûts et les éléments nécessaires pour tenir une comptabilité analytique et une comptabilité de gestion. Cela obligerait sans doute à adapter un progiciel présentant l'avantage d'avoir été pleinement intégré et dûment testé. En outre, il serait difficile d'évaluer les dépenses additionnelles relatives aux modules d'enregistrement du temps de travail, d'évaluation de son coût et de tenue d'une comptabilité analytique du fait qu'elles se trouveraient incorporées aux frais de conception et de mise en place de l'ensemble du progiciel.

## **X. Conclusions et recommandations**

44. **Le Secrétaire général recommande d'étudier plus avant la possibilité d'appliquer les principes de la comptabilité analytique dans l'ensemble du Secrétariat dans le cadre de la mise en place d'un nouveau progiciel de gestion intégré. Il est trop tôt pour dire quel doit être le rang de priorité de l'adoption d'un système de comptabilité analytique par rapport aux autres améliorations attendues du nouveau progiciel ou à quelle phase du processus il convient de prévoir ces améliorations.**

45. Si l'Assemblée générale estime important que l'Organisation applique les principes de la comptabilité analytique, le Secrétaire général recommande de commencer par les appliquer dans tous les services d'appui, après examen des bases de calcul du coût des prestations de ces services et adoption d'une méthode d'évaluation commune. La possibilité d'étendre la comptabilité analytique, en particulier l'enregistrement du temps de travail, aux activités de maintien de la paix et à d'autres activités de fond devrait être examinée à une date ultérieure, après avoir fait le bilan de son application aux services d'appui dans le cadre du nouveau progiciel de gestion intégré.

46. En conclusion, l'Assemblée générale est invitée à prendre acte du présent rapport et :

a) À prendre note des modifications qui devront être apportées à l'information de gestion du fait du passage du Système intégré de gestion à un nouveau progiciel de gestion intégré et du remplacement des Normes comptables du système des Nations Unies par les Normes comptables internationales du secteur public;

b) À examiner les incidences de l'application des principes de la comptabilité analytique et à décider de revenir sur la question lorsqu'elle déterminera l'ordre de priorité des améliorations attendues de l'adoption d'un nouveau progiciel de gestion intégré, notamment le renforcement des systèmes de gestion financière du Secrétariat relatifs à la facturation interne et au recouvrement des coûts.