

Octobre 2012



منظمة الأغذية
والزراعة للأمم
المتحدة

联合国
粮食及
农业组织

Food and
Agriculture
Organization
of the
United Nations

Organisation des
Nations Unies
pour
l'alimentation
et l'agriculture

Продовольственная и
сельскохозяйственная
организация
Объединенных
Наций

Organización
de las
Naciones Unidas
para la
Alimentación y la
Agricultura

COMITÉ FINANCIER

Cent quarante-septième session

Rome, 5-9 novembre 2012

**État de préparation des organismes des Nations Unies en vue de
l'application des Normes comptables internationales pour le secteur public
(IPSAS) (JIU/REP/2010/6)**

Pour toute question relative au contenu de ce document, prière de s'adresser à:

M. Nicholas Nelson

**Sous-Directeur général, Département des services internes,
des ressources humaines et des finances**

Tél.: +39 06 5705 6040

Le tirage du présent document est limité pour réduire au maximum l'impact des méthodes de travail de la FAO sur l'environnement et contribuer à la neutralité climatique. Les délégués et observateurs sont priés d'apporter leur exemplaire personnel en séance et de ne pas demander de copies supplémentaires. La plupart des documents de réunion de la FAO sont disponibles sur Internet, à l'adresse www.fao.org


RÉSUMÉ

- Conformément aux indications données par le Conseil à sa cent vingt-troisième session (voir le document CL 123/REP, par. 73), les rapports du Corps commun d'inspection (CCI) sont soumis au Comité financier et au Comité du Programme, accompagnés des observations du Directeur général (et de celles du Conseil des chefs de secrétariat des organismes du système des Nations Unies pour la coordination [CCS], le cas échéant), pour examen et observations.

ORIENTATIONS DEMANDÉES AU COMITÉ FINANCIER

- Le Comité financier est invité à prendre note des informations figurant dans le rapport du CCI joint à ce document et à communiquer au Conseil les observations qu'il souhaiterait formuler.

Septembre 2012

	منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة	联合国 粮食及 农业组织	Food and Agriculture Organization of the United Nations	Organisation des Nations Unies pour l'alimentation et l'agriculture	Продовольственная и сельскохозяйственная организация Объединенных Наций	Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura
---	--	--------------------	---	---	---	--

CONSEIL

Cent quarante-cinquième session

Rome, 3-7 décembre 2012

État de préparation des organismes des Nations Unies en vue de l'application des Normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) (JIU/REP/2010/6)

1. Le rapport du Corps commun d'inspection (CCI) est accompagné de brefs commentaires du Directeur général et d'observations communes et plus approfondies du Conseil des chefs de secrétariat des organismes des Nations Unies pour la coordination (CCS) (A/66/308/Add.1).

Observations du Directeur général de la FAO

2. La FAO estime que les recommandations 1 et 2, qui s'appliquent aux organes délibérants de l'Organisation, ont bien été mises en œuvre, dans la mesure où: i) des rapports sur l'état d'avancement de l'application des normes IPSAS (désormais incorporées dans le Programme relatif au système mondial de gestion des ressources) sont régulièrement établis et communiqués au Comité financier; et ii) la Conférence a voté un budget pour cette mise en œuvre.

3. La FAO estime que les 16 pratiques optimales à appliquer lors de la mise en œuvre du projet IPSAS, comme indiqué dans la recommandation 3, ont déjà été appliquées ou le seront au moment prévu dans le plan d'exécution du programme.

4. La FAO attire l'attention du Comité sur la pratique optimale 3, qui stipule: « *En cas de changement majeur dans l'environnement du projet, il est important que les organisations réévaluent leur stratégie initiale d'adoption, en y apportant les ajustements nécessaires* ». Tel a été le cas en mai 2012, quand le Comité a été informé d'une décision de modifier le plan de mise en œuvre pour réduire les risques connus liés à la capacité des bureaux décentralisés d'absorber les changements qu'allait entraîner le nouveau système SMGR et d'autres changements de portée plus vaste. Ce plan de mise en œuvre révisé prévoyait une nouvelle date d'échéance pour la production des premiers états financiers établis conformément aux normes IPSAS pour l'année 2014. Le document FC 147/13 *Rapport intérimaire sur la mise en œuvre du système mondial de gestion des ressources* fait le point sur l'état d'avancement du programme SMGR et note que les délais de mise en œuvre de systèmes conformes aux normes IPSAS seront respectés et que les premiers états financiers établis conformément aux normes IPSAS seront produits aux dates prévues par le projet. On notera que le résumé du rapport du CCI se réfère à 2012 comme date de mise en conformité aux normes IPSAS, le rapport ayant été publié à la mi-2010.

Le tirage du présent document est limité pour réduire au maximum l'impact des méthodes de travail de la FAO sur l'environnement et contribuer à la neutralité climatique. Les délégués et observateurs sont priés d'apporter leur exemplaire personnel en séance et de ne pas demander de copies supplémentaires. La plupart des documents de réunion de la FAO sont disponibles sur Internet, à l'adresse www.fao.org.



Assemblée générale

Distr. générale
17 août 2011
Français
Original : anglais

Soixante-sixième session

Point 140 de l'ordre du jour provisoire*

Corps commun d'inspection

État de préparation des organismes des Nations Unies en vue de l'application des Normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS)

Note du Secrétaire général

Le Secrétaire général a l'honneur de transmettre aux membres de l'Assemblée générale ses observations et celles du Conseil des chefs de secrétariat des organismes des Nations Unies pour la coordination concernant le rapport du Corps commun d'inspection intitulé « État de préparation des organismes des Nations Unies en vue de l'application des Normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) » (JIU/REP/2010/6).

Résumé

Le rapport du Corps commun d'inspection intitulé « État de préparation des organismes des Nations Unies en vue de l'application des Normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) » fait le point sur l'état d'adoption des Normes comptables internationales pour le secteur public par les organismes des Nations Unies, et recense les pratiques optimales ainsi que les risques possibles dans ce domaine.

Le présent rapport expose les avis des organismes des Nations Unies sur les recommandations faites dans le rapport du Corps commun. Y sont synthétisés les apports des organismes membres du Conseil des chefs de secrétariat des organismes des Nations Unies pour la coordination, qui ont accueilli avec intérêt l'analyse présentée dans le rapport et ses recommandations. Tout en acceptant généralement les références proposées dans ce rapport, les organismes ont émis des réserves sur certaines d'entre elles.

* A/66/150.



1. Le rapport du Corps commun d'inspection intitulé « État de préparation des organismes des Nations Unies en vue de l'application des Normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) » (JIU/REP/2010/6) fait le point sur l'état d'adoption des Normes comptables internationales pour le secteur public par les organismes des Nations Unies, et recense les pratiques optimales ainsi que les risques possibles dans ce domaine. Le rapport propose aux organismes une série de références à respecter lors de la mise en œuvre des normes IPSAS.

2. Les membres du Conseil des chefs de secrétariat ont accueilli avec intérêt le rapport ainsi que ses recommandations, nombreux étant les organismes qui ont indiqué soit avoir adopté nombre des références proposées, soit être en train de le faire.

3. Tout en notant que les deux premières recommandations s'adressaient aux organes délibérants, de nombreux membres du Conseil ont fait remarquer qu'ils fournissaient déjà des rapports périodiques à leurs organes délibérants en ce qui concerne la mise en œuvre des normes IPSAS, comme le prescrit la recommandation 1.

4. Les organismes acceptent les références proposées par le Corps commun, tout en exprimant des remarques sur plusieurs d'entre elles. En premier lieu, les membres du Conseil ont noté que la pratique optimale 13 (« Planifier et établir des états financiers intermédiaires à soumettre à l'examen de son (ses) auditeur(s) externe(s) suffisamment longtemps avant la date d'application définitive afin d'éviter les mauvaises surprises ») pourrait s'avérer difficile à appliquer pour les organismes dont la structure hautement décentralisée fait intervenir plusieurs systèmes financiers. Le Secrétariat de l'ONU, par exemple, procède actuellement à la mise en œuvre du nouveau progiciel de gestion intégré qui intégrera les divers systèmes utilisés en différents endroits. Ceux-ci ne mettant pas en place le progiciel de gestion intégré simultanément, et compte tenu du calendrier serré de cette opération, le Secrétariat pourrait avoir des difficultés à produire un grand nombre d'états financiers intermédiaires.

5. Les organismes ont également fait part de leur préoccupation concernant la pratique optimale 15 (« Tester régulièrement les contrôles internes durant la phase préliminaire d'exécution d'un projet IPSAS pour assurer l'exactitude des données »), qui pourrait ne pas correspondre pleinement aux rapports devant exister entre les entreprises et les services d'audit interne dans le domaine de la vérification des contrôles internes. Certains organismes ont estimé que cette procédure devrait être entièrement rattachée au mandat de l'audit interne. À l'appui de cette position, le Secrétariat de l'ONU cite l'article 5.15 de son Règlement financier et des règles de gestion financière qui prévoit notamment que « les auditeurs internes examinent et évaluent l'utilisation des ressources financières ainsi que l'efficacité, l'adéquation et l'application des systèmes, procédures et autres mécanismes de contrôle interne, et font rapport à ce sujet ».

6. Enfin, certains organismes ont fait remarquer qu'il pourrait leur être difficile d'appliquer la pratique optimale 16 (« Faire procéder à une validation et à une vérification indépendantes et complètes du système vers la fin de sa mise en œuvre »). Ces organismes notent que parallèlement à l'incorporation des règles

imposées par les normes IPSAS dans les processus-métier et les progiciels de gestion intégrée, il leur faudra procéder à de nombreux essais avant la mise en route en vue de la validation et de la vérification. S'il faut attendre la fin de la mise en œuvre, il risque donc d'être trop tard pour procéder à des changements.

JIU/REP/2010/6
Français
Original: ANGLAIS

**ÉTAT DE PRÉPARATION DES ORGANISMES
DES NATIONS UNIES EN VUE DE L'APPLICATION
DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES
POUR LE SECTEUR PUBLIC (IPSAS)**

Rapport établi par

Gérard Biraud

Corps commun d'inspection



Nations Unies, Genève 2010

RÉSUMÉ

État de préparation des organismes des Nations Unies en vue de l'application des Normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) JIU/REP/2010/6

Le présent rapport vise à donner un aperçu de la manière dont les organismes des Nations Unies abordent l'adoption et la mise en application des Normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) et à montrer comment chaque organisme conduit ce processus, en mettant l'accent sur la détermination des pratiques optimales et des risques possibles.

Après vingt-cinq ans de tentatives d'harmonisation des méthodes d'établissement et de présentation des états financiers entre les organismes des Nations Unies et d'amélioration de la comparabilité de leurs états financiers par l'emploi d'un ensemble spécifique de normes comptables des Nations Unies, l'Assemblée générale a en 2006 décidé d'accepter la recommandation du Conseil des chefs de secrétariat pour la coordination (CCS) et a approuvé l'adoption par l'Organisation des Nations Unies des normes IPSAS. D'autres organismes des Nations Unies ont bientôt suivi, les normes IPSAS étant considérées comme les mieux adaptées à des organisations intergouvernementales sans but lucratif.

L'adoption des normes IPSAS a été considérée comme un élément clef de réforme au sein du système des Nations Unies et elle continue d'être appuyée par les organes directeurs et les hauts responsables. Depuis 2006, les organismes des Nations Unies progressent dans la mise en conformité avec les exigences des normes IPSAS. Ils ont néanmoins pris de plus en plus conscience que cette entreprise serait plus ardue et complexe qu'initialement prévu. Sur les 22 organismes étudiés, un (le PAM) a déjà obtenu une opinion sans réserve (c'est-à-dire favorable) de son auditeur externe sur ses états financiers pour 2008 et 2009, présentés suivant les normes IPSAS. (Son expérience et ses pratiques optimales sont présentées à l'annexe IV); huit – OACI, OMI, UIT, OPS, UNESCO, ONUDI, OMPI et OMM – ont adopté les normes IPSAS à l'échéance de 2010 fixée initialement, et leurs auditeurs externes détermineront au cours de l'année 2011 s'il y a effectivement conformité; deux (AIEA et UPU) comptent appliquer les normes IPSAS en 2011; neuf (FAO, OIT, PNUD, FNUAP, HCR, UNICEF, UNOPS, UNRWA et OMS) comptent le faire en 2012 et deux (ONU et OMT) en 2014.

L'étude montre que l'adoption des normes IPSAS commence à avoir des incidences importantes sur les organismes des Nations Unies, qui vont bien au-delà de la comptabilité. La conversion aux normes IPSAS devrait permettre d'améliorer la gestion des ressources et les procédures internes ainsi que la gestion axée sur les résultats dans tout le système des Nations Unies. Selon l'état de préparation initiale des organismes aux exigences des normes IPSAS, le passage à ces normes a été une entreprise importante pour la plupart d'entre eux car il a des incidences sur la comptabilité, l'établissement des états financiers et les systèmes informatiques connexes et devrait conduire à une nouvelle approche de la planification, la prise de décision, la budgétisation et la présentation des états financiers. On s'attend à ce que la présentation des actifs, passifs, produits et charges conformément à des normes internationales indépendantes améliore sensiblement la qualité, la comparabilité et la crédibilité des états financiers des organismes des Nations Unies pour les États Membres, les donateurs et les fonctionnaires, renforçant ainsi la responsabilisation, la transparence et la gouvernance.

De nombreux organismes ont sous-estimé les efforts concertés et les ressources qui seraient nécessaires et n'ont pas entrepris de préparation initiale ni d'évaluation des risques. L'étude a également permis de constater que la réussite du passage aux normes IPSAS reposait sur un ferme appui et engagement de la direction, des équipes spéciales dynamiques dans les départements et l'adoption d'une approche de gestion de projet.

Un projet à l'échelle du système relevant du Comité de haut niveau sur la gestion a joué un rôle essentiel pour soutenir les projets IPSAS des organismes des Nations Unies. Ce projet, coordonné par l'Équipe spéciale sur les normes comptables des Nations Unies, comportait la mise au point de directives comptables et d'outils de formation, et l'échange de données d'expérience entre les équipes IPSAS (comme il ressort des rapports intérimaires présentés par le Secrétaire général, des sites Web sur les normes comptables, etc.), ainsi que la participation au travail de normalisation du Conseil des Normes comptables internationales du secteur public (IPSASB).

Le présent rapport expose les avantages attendus de l'application des normes IPSAS, mais recense et aborde aussi un certain nombre de risques que les chefs de secrétariat devraient prendre en considération pour assurer le succès du passage aux normes IPSAS.

Il est recommandé aux chefs de secrétariat d'appliquer le jeu présenté ci-après de 16 pratiques optimales recensées dans le présent rapport en plus des deux recommandations adressées à leurs organes délibérants respectifs. L'Inspecteur est conscient que la plupart des pratiques ainsi recommandées sont déjà, ou ont déjà été, appliquées par de nombreuses organisations.

Seize pratiques optimales pour un passage harmonieux aux normes IPSAS:

1. Établir un comité interdépartemental de pilotage du projet IPSAS ou un organe équivalent chargé de veiller à ce que la direction comprenne les objectifs et la vision motivant le passage aux normes IPSAS. Un mandat de plusieurs années devrait être assigné à ce comité, lequel devrait comprendre des spécialistes de la préparation, la conception et la mise en application des progiciels de gestion intégrés.
2. Procéder à une analyse approfondie des écarts entre les méthodes de fonctionnement, procédures, modes d'information financière et fonctionnalités élaborés dans le cadre des Normes comptables du système des Nations Unies et les exigences et incidences de chaque norme IPSAS.
3. En cas de changement majeur dans l'environnement du projet, réévaluer la stratégie initiale d'adoption des normes IPSAS et y apporter les ajustements nécessaires.
4. Appliquer des méthodes éprouvées de planification et d'exécution de projet, avec notamment une définition précise des objectifs stratégiques, des résultats attendus, des délais, des étapes et des procédures de suivi.
5. Élaborer une stratégie qui permette d'établir les soldes d'ouverture conformément aux normes IPSAS à la date d'application fixée (premier jour de la première année) ainsi que les soldes de clôture au jour précédent, déterminés à partir des anciennes normes (Normes comptables du système des Nations Unies), mais facilement traduisibles en normes IPSAS.
6. En vue d'assurer durablement l'engagement des organes directeurs envers le processus de changement, les informer régulièrement des progrès réalisés dans l'application des normes

IPSAS et les prier d'adopter les décisions nécessaires, notamment en ce qui concerne les modifications à apporter au règlement financier et l'allocation de ressources au titre du projet.

7. Déterminer et budgétiser les ressources humaines additionnelles requises dans les domaines administratif, budgétaire et financier en vue, non seulement d'assurer un passage réussi aux normes IPSAS, mais aussi de disposer de moyens suffisants pour pérenniser le respect de ces normes.

8. Faire en sorte que des ressources financières soient disponibles pour former, autant que possible, des spécialistes au sein du personnel dans les domaines de la comptabilité, de la gestion et de la gestion du changement, ou pour engager des experts extérieurs.

9. Analyser soigneusement les systèmes informatiques existants (de la génération précédente) afin de déterminer leur compatibilité et leur synergie avec les exigences des normes IPSAS et, dans le cadre de l'analyse initiale des insuffisances dont c'est un élément essentiel, évaluer les modifications à apporter à un progiciel de gestion intégré pour appuyer l'application des normes IPSAS.

10. Mener une action de sensibilisation sur le passage aux normes IPSAS par tous les moyens disponibles de communication, de formation et de documentation, notamment sous les formes suivantes: contacts personnels, exposés et témoignages de personnes ayant participé à la réussite de projets hors de l'entité, journées d'étude, exercices pratiques et autres outils de formation et de comparaison entre les méthodes comptables existantes et les nouvelles méthodes.

11. Faire en sorte que les personnels actuels et futurs, en particulier les administrateurs et les fonctionnaires de la chaîne logistique et des finances, soient pleinement familiarisés avec les nouvelles procédures et règles au moyen de documents spécifiques (manuels) et de formations.

12. Adopter des stratégies et des pratiques d'évaluation, de gestion et d'atténuation des risques pour l'application du projet en conformité avec ses objectifs.

13. Planifier et établir des états financiers intermédiaires à soumettre à l'examen de son (ses) auditeur(s) externe(s) suffisamment longtemps avant la date d'application définitive afin d'éviter les mauvaises surprises.

14. Dès que possible, engager et poursuivre un dialogue bilatéral entre l'organisation et son (ses) auditeur(s) externe(s) au sujet du passage aux normes IPSAS pour faire en sorte que les vérificateurs des comptes, tant externes qu'internes, comprennent bien le fonctionnement du nouveau système et ses incidences sur les procédures de contrôle, dès lors que l'application des normes IPSAS exigera une conversion à la comptabilité d'exercice.

15. Tester régulièrement les contrôles internes durant la phase préliminaire d'exécution d'un projet IPSAS pour assurer l'exactitude des données.

16. Faire procéder à une validation et une vérification indépendantes et complètes du système vers la fin de sa mise en œuvre.

Prenant en considération l'ensemble de ces pratiques optimales, les deux premières recommandations ci-après s'adressent particulièrement aux organes délibérants des organismes des Nations Unies, et la troisième à leurs chefs de secrétariat: toutes les trois ont

pour but de renforcer la responsabilisation, l'efficacité et l'efficience lors du passage de chacun des organismes des Nations Unies à la mise en œuvre des normes IPSAS.

Recommandation 1

Les organes délibérants devraient prier leurs chefs de secrétariat respectifs d'établir régulièrement des rapports sur l'état d'avancement de l'application des normes IPSAS.

Recommandation 2

Les organes délibérants devraient prévoir l'appui, le personnel et le financement nécessaires pour assurer un passage réussi et effectif aux normes IPSAS.

Recommandation 3

Les chefs de secrétariat devraient veiller à l'application des 16 pratiques optimales recensées dans le présent rapport du CCI lors de la mise en œuvre du projet IPSAS.

TABLE DES MATIÈRES

	<i>Paragraphes</i>	<i>Page</i>
Résumé		iii
Abréviations		x
I. INTRODUCTION.....	1–8	1
A. Origine.....	2–3	1
B. Objectifs	4–5	2
C. Méthodologie	6–8	2
II. LE PASSAGE AUX NORMES IPSAS	9–28	4
A. Pourquoi l’information financière a besoin de normes comptables internationales	9–13	4
B. Le problème auquel sont confrontés les organismes des Nations Unies.....	14	4
C. Une première solution incertaine: les Normes comptables du système des Nations Unies.....	15–18	5
D. Une solution nouvelle à un problème ancien: les Normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS).....	19–21	6
E. 2005-2007: les décisions politiques d’adopter les normes IPSAS.....	22–28	7
III. LES INCIDENCES DES NORMES IPSAS SUR LES ORGANISMES DES NATIONS UNIES: PRINCIPALES QUESTIONS.....	29–72	10
A. Le changement majeur: passage à une comptabilité d’exercice	29–37	10
1. Innovation	29–30	10
2. Difficultés	31–35	10
3. Avantages.....	36–37	12
B. Autres questions relatives à l’application des normes IPSAS.....	38–51	13
1. Risque de réputation	38–40	13
2. Risques potentiels	41–43	14
3. Gestion du changement.....	44	15
4. Coût de la réforme IPSAS en temps et en argent....	45–46	15
5. Aspects culturels	47–48	16
6. Aspects politiques	49–51	16

C.	Quelques changements comptables ayant le plus d'incidence	52–72	18
1.	Présentation des états financiers	53	18
2.	Traitement des actifs: immobilisations corporelles.....	54–59	18
3.	Avantages accordés au personnel.....	60–64	20
4.	La question du budget.....	65–69	21
5.	Comptabilisation des produits.....	70	23
6.	Comptabilité par fonds.....	71	23
7.	Cours des monnaies étrangères et date de comptabilisation dans les états financiers	72	24
IV.	EXÉCUTION DES PROJETS IPSAS DANS LE SYSTÈME DES NATIONS UNIES	73–163	25
A.	Le projet à l'échelle du système (CCS).....	74–83	25
1.	Un projet interinstitutions	74–76	25
2.	Résultats attendus et services.....	77–83	26
B.	Les projets des organismes des Nations Unies: aspects stratégiques et diversité.....	84–85	27
1.	Gouvernance et gestion du changement.....	84–94	27
2.	Analyse des insuffisances et identification des utilisateurs.....	95–96	30
3.	Une stratégie échelonnée et planifiée.....	97–102	31
4.	Gestion du projet.....	103–108	33
5.	Progiciels de gestion intégrés (PGI).....	109–111	35
6.	Tenir compte de l'organe directeur et de ses attentes initiales.....	112–113	36
7.	Ressources humaines	114–116	37
8.	Ressources financières	117–118	39
9.	Le PGI et ses interactions avec l'application des normes IPSAS	119–129	40
10.	Sensibilisation et communication	130–133	43
11.	Formation.....	134–139	45
12.	Évaluation des risques.....	140–143	47
13.	Contrôle.....	144–155	50
C.	Un indicateur déterminant: la date de conformité prévue par l'organisation.....	156–163	54

V.	LES NORMES IPSAS ET LA CRISE FINANCIÈRE ET ÉCONOMIQUE	164–168	58
VI.	CONCLUSION	169–171	60

ANNEXES

I.	Liste des normes IPSAS (Manuel de l'IFAC sur les positions officielles du Conseil des Normes comptables internationales du secteur public), édition 2010		61
II.	Importance de chaque norme IPSAS selon les organisations participantes, en pourcentage		63
III.	Processus de passage à la mise en œuvre des normes IPSAS		64
IV.	Une expérience concluante: le processus du PAM.....	1–37	65
V.	Vue d'ensemble des mesures à prendre par les organisations participantes pour donner suite aux recommandations du CCI...		76

ABRÉVIATIONS

CAC	Comité administratif de coordination
CCQA	Comité consultatif pour les questions administratives
CCQAB	Comité consultatif pour les questions administratives et budgétaires
CCQAFB	Comité consultatif pour les questions administratives (finances et budget)
CCS	Conseil des chefs de secrétariat des organismes des Nations Unies pour la coordination
CE	Commission européenne
CINC	Comité international de la normalisation de la comptabilité
CNC	Conseil national de la comptabilité
ES	Exposé-sondage
FAO	Organisation des Nations Unies pour l'alimentation et l'agriculture
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEE	Fédération des experts comptables européens
FNUAP	Fonds des Nations Unies pour la population
GAAP	Principes comptables généralement acceptés
HCR	Haut-Commissariat des Nations Unies pour les réfugiés
IASB	Conseil international des normes comptables
IFAC	Fédération internationale des experts comptables
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	Normes internationales d'information financière
IPSAS	Normes comptables internationales pour le secteur public
IPSASB	Conseil des Normes comptables internationales du secteur public
NAO	British National Audit Office
NCI	Normes comptables internationales
OACI	Organisation de l'aviation civile internationale
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
OIT	Organisation internationale du Travail
OMI	Organisation maritime internationale
OMM	Organisation météorologique mondiale
OMPI	Organisation mondiale de la propriété intellectuelle
OMS	Organisation mondiale de la santé
OMT	Organisation mondiale du tourisme
ONG	Organisation non gouvernementale
ONUDI	Organisation des Nations Unies pour le développement industriel

OPS	Organisation panaméricaine de la santé
PAM	Programme alimentaire mondial
PGI	Progiciel de gestion intégré
PNUD	Programme des Nations Unies pour le développement
SG	Secrétaire général de l'Organisation des Nations Unies
SIG	Système intégré de gestion
TIC	Technologies de l'information et des communications
UIT	Union internationale des télécommunications
UNESCO	Organisation des Nations Unies pour l'éducation, la science et la culture
UNICEF	Fonds des Nations Unies pour l'enfance
UNOPS	Bureau des Nations Unies pour les services d'appui aux projets
UNRWA	Office de secours et de travaux des Nations Unies pour les réfugiés de Palestine dans le Proche-Orient
UPU	Union postale universelle
WINGS	Système mondial et réseau d'information du PAM

I. INTRODUCTION

1. Dans le cadre de son programme de travail pour 2008, le Corps commun d'inspection (CCI) a entrepris une étude sur la mise en œuvre des Normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) dans les organismes des Nations Unies. La présente étude, destinée à un vaste public, tente de traiter plusieurs questions complexes et interdépendantes et d'en donner une présentation générale. Vu l'ampleur et le caractère extrêmement technique du projet IPSAS (le texte intégral de l'ensemble des normes IPSAS couvre plus de 1 000 pages), synthétiser l'étude pour en faire un rapport lisible et aussi concis que possible a représenté un défi majeur. Le contenu du présent rapport est donc présenté en sections relativement brèves se prêtant éventuellement à une étude individuelle. Les lecteurs sont invités à se reporter à la table des matières pour trouver les questions qui les intéressent particulièrement.

Le chapitre suivant (chap. II) s'adresse particulièrement à tous ceux qui souhaitent comprendre la raison d'être de la réforme.

Le chapitre III explique certaines différences spécifiques entre les normes IPSAS et les Normes comptables du système des Nations Unies et indique en quoi les obligations et les avantages liés aux normes IPSAS auront des incidences sur les organismes des Nations Unies.

Le chapitre IV expose comment chaque organisme a abordé le même défi dans des environnements différents; les facteurs de succès ou d'échec; les particularités de l'équipe de projet qui a appuyé les organismes au niveau interinstitutionnel; et les pratiques optimales, domaine dans lequel tant les chefs de secrétariat que les États Membres ont un rôle important à jouer.

Le chapitre V donne un aperçu de la situation générale concernant les normes IPSAS.

Enfin, l'annexe IV expose la première, et jusqu'à présent seule, expérience concluante de mise en conformité avec les normes IPSAS au sein du système des Nations Unies.

A. Origine

2. Depuis 1980, et plus encore depuis 2004, les organismes des Nations Unies reconnaissent la nécessité d'un processus concerté permettant un passage harmonieux à l'application de normes comptables communes et internationalement reconnues. L'étude de ce processus commun fournit une occasion exceptionnelle au CCI de s'acquitter de son mandat, à savoir s'assurer qu'il est fait le meilleur usage possible des ressources disponibles pour les activités des organisations, en particulier en assurant une plus grande coordination entre elles¹. Cette étude a débuté en 2008, l'essentiel des recherches et de la rédaction ayant été entrepris en 2009.

3. Il n'est pas surprenant que la nécessité d'entreprendre d'urgence cette réforme ait été ressentie d'abord par les experts en matière de comptabilité internationale dans tout le système des Nations Unies. L'Inspecteur rappelle la sévère appréciation de la Fédération internationale des experts comptables (IFAC), qui soulignait qu'en dépit de l'importance accordée à la mise en place de normes comptables et de normes d'information financière de bonne qualité pour améliorer la gouvernance, la responsabilisation et la transparence, la plupart des rapports sur la réforme de la gestion du système des Nations Unies n'avaient pas

¹ Art. 5 du Statut du CCI.

lié les normes comptables et d'information financière à ces trois objectifs de la réforme² (à l'exception du projet du Programme alimentaire mondial (PAM) relatif à la gouvernance). Concrètement, si les normes IPSAS avaient été appliquées ces dernières décennies, cela aurait évité les surprises désagréables concernant la nécessité et le coût du plan-cadre d'équipement, les charges à payer au titre de l'assurance maladie après la cessation de service, ou les millions de différences d'inventaire, en particulier dans les missions de maintien de la paix.

B. Objectifs

4. Vu que toutes les décisions de principe concernant l'adoption des normes IPSAS avaient déjà été prises en 2006 et 2007, le présent rapport ne s'attardera pas sur la question de leur opportunité, mais s'efforcera plutôt de proposer les moyens de les mettre en application le plus efficacement possible. En conséquence, le présent rapport a pour objectifs:

- De comprendre pourquoi et comment les organismes des Nations Unies ont décidé de passer aux normes IPSAS, avec les principaux avantages, problèmes et difficultés que cela représente;
- De mettre en évidence les dispositions du projet IPSAS susceptibles d'entraîner des modifications communes importantes dans les pratiques comptables et de gestion, dans tout le système des Nations Unies; et
- De donner un aperçu des principales questions que posent les normes IPSAS en vue d'aider les organes délibérants, les chefs de secrétariat et les administrateurs des organismes des Nations Unies à évaluer l'état de leur projet IPSAS et, si nécessaire, repenser leur stratégie d'adoption.

5. Le présent rapport vise à mieux informer les représentants et les fonctionnaires des différents secrétariats qui, pour la plupart, n'ont pas une formation comptable. L'Inspecteur juge indispensable de rendre cette réforme comptable très technique aussi compréhensible que toute autre réforme concernant la gestion, pour que les États Membres et les fonctionnaires puissent se rendre compte des avantages à attendre de l'adoption des normes IPSAS. Un autre objectif est d'aider les décideurs à prendre pleinement en considération les facteurs les plus pertinents de succès pour atteindre leur but commun, à savoir produire dès que possible des états financiers conformes aux normes IPSAS, comme suite aux décisions prises en 2004 et 2005 par les directeurs de la comptabilité et des finances des organismes des Nations Unies, et ultérieurement par leurs organes délibérants en 2006 et 2007.

C. Méthodologie

6. L'étude couvre l'application des normes IPSAS, dans toutes les organisations participantes ayant accepté le statut du CCI, entre 2006 et le premier semestre 2010³. Conformément aux normes, directives et procédures internes du CCI, le présent rapport a été établi à partir d'un examen préliminaire, d'entretiens et d'une analyse approfondie. Le CCI a

² Fédération internationale des experts comptables (IFAC), Étude 13: *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective* (De la gouvernance du secteur public: la perspective d'un organe de direction), août 2001.

³ Bien que l'Organisation panaméricaine de la santé (OPS) se considère comme le Bureau régional de l'Organisation mondiale de la santé (OMS) pour les Amériques, elle n'est pas une organisation participante du CCI. Elle apparaît néanmoins parmi les 22 organismes participant (notamment financièrement) au projet interinstitutions et au Groupe de travail des normes comptables, et a été étudiée dans les rapports intérimaires du Secrétaire général sur l'adoption des normes IPSAS.

pu consulter les réponses aux questionnaires semestriels diffusés par le Groupe de travail des normes comptables du Conseil des chefs de secrétariat des organismes des Nations Unies pour la coordination (CCS). En outre, un questionnaire détaillé a été adressé par le CCI à toutes les organisations participantes. Se fondant sur les réponses reçues, l'Inspecteur a eu des entretiens avec des fonctionnaires de ces organisations. Il a aussi sollicité les avis du secrétariat du CCS et des institutions ayant déjà adopté les normes IPSAS, notamment l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), la Commission européenne (CE) et la Banque mondiale. Les vues du Conseil des normes IPSAS, de l'IFAC, du Comité des commissaires aux comptes de l'ONU et du Gouvernement français ont été également sollicitées.

7. Il a été demandé aux organisations participantes de formuler des observations de fond sur le projet de rapport, observations dont il a été tenu compte dans la mise au point finale du document. Conformément à l'article 11.2 du statut du CCI, la version finale du rapport a été mise au point après consultation entre les Inspecteurs pour que ses conclusions et recommandations soient validées collectivement. Pour faciliter l'analyse du rapport et l'application de ses recommandations avec le suivi correspondant, l'annexe V contient un tableau indiquant si le rapport est présenté aux organisations concernées pour suite à donner ou pour information. Le tableau fait apparaître les recommandations intéressant chaque organisation, en précisant si elles appellent une décision de l'organe délibérant ou de l'organe directeur, ou si son responsable exécutif peut y donner suite. L'Inspecteur souhaite remercier tous ceux qui l'ont aidé à établir le présent rapport, en particulier toutes les personnes qu'il a rencontrées et qui l'ont aimablement fait bénéficier de leurs connaissances et de leurs compétences.

8. Le présent rapport est dédié à la mémoire de Jean-François Des Robert, dont un exposé au CCI a inspiré ce projet et qui, bien qu'étant un spécialiste reconnu de l'application des normes IFRS et IPSAS dans différents pays d'Afrique, d'Asie et d'Europe centrale, a modestement accepté de travailler pour ce projet en qualité d'attaché de recherche de janvier 2008 jusqu'à ses derniers jours en avril de la même année⁴. Il laisse un grand vide, comme expert et comme être humain exemplaire. Ce projet a alors été suspendu durant un an.

⁴ Il est notamment l'auteur de *Normes IFRS et PME* (2004) et *Les normes IPSAS et le secteur public* (2008), ce dernier ouvrage ayant été publié à titre posthume par Dunod, Paris. Une traduction anglaise était prévue.

II. LE PASSAGE AUX NORMES IPSAS

A. Pourquoi l'information financière a besoin de normes comptables internationales

9. Jusqu'à leur décision de passer des Normes comptables du système des Nations Unies aux normes IPSAS, la plupart des organismes des Nations Unies n'avaient qu'un petit nombre de comptables et n'étaient guère conscients du rôle important que ceux-ci peuvent jouer dans l'amélioration de la gestion financière des services publics et l'optimisations des ressources.

10. L'objectif des **états financiers** est de fournir des renseignements élémentaires structurés sur les résultats et la situation financière (c'est-à-dire la santé et le patrimoine) d'une entité privée ou publique à des utilisateurs internes ou externes⁵.

11. Pour être utiles, **les états financiers doivent être compris de la même façon par tous les utilisateurs** et devraient donc appliquer des principes, méthodes ou règles de comptabilité communs élaborés par des spécialistes faisant autorité et indépendants – d'où la notion de normes comptables. Avec le développement du commerce international, de la finance et des bourses d'investissement, le besoin d'outils communs permettant d'évaluer la valeur des entités commerciales a rendu nécessaire une reconnaissance internationale de ces normes.

12. À ce besoin initialement ressenti dans le secteur privé, il a été principalement répondu par des comptables qui s'étaient d'abord réunis à l'échelon national, puis international, pour établir et administrer des organes de normalisation comme le Comité international de la normalisation de la comptabilité (CINC)⁶ et son successeur, le Conseil international des normes comptables (IASB)⁷, basé à Londres. Ses Normes internationales d'information financière (IFRS), dérivées des **Normes comptables internationales** (NCI), ont été rendues obligatoires par l'Union européenne pour toutes les sociétés cotées en 2005 et ces normes, ou leurs équivalents nationaux, deviennent progressivement obligatoires dans d'autres pays dont l'Inde, l'Afrique du Sud, la Turquie et les États-Unis.

13. La philosophie sous-jacente aux Normes comptables internationales est qu'elles posent un ensemble de principes par rapport auxquels doivent être évaluées les décisions d'enregistrement d'opérations particulières. L'application et l'audit de telles normes sont fondées sur l'hypothèse qu'elles seront appliquées par des personnes ayant une connaissance approfondie de la théorie et de la pratique comptables et qu'elles seront vérifiées par des personnes ayant la même formation⁸.

B. Le problème auquel sont confrontés les organismes des Nations Unies

14. Il a fallu vingt-cinq ans aux organismes des Nations Unies pour passer d'une situation où l'absence d'un cadre commun de comptabilité et d'information financière empêchait de comparer les états financiers entre eux à l'adoption progressive des mêmes normes

⁵ Outre la préparation d'états financiers à usage général, une entité peut préparer des états financiers pour des parties qui peuvent exiger des états financiers préparés sur mesure d'après leurs besoins d'informations spécifiques (par exemple, organes de direction, organes délibérants et autres parties exerçant une fonction de contrôle). On appelle de tels états des «états financiers ad hoc».

⁶ Créé en 1973.

⁷ Créé en 1991 comme un organe indépendant de normalisation de la comptabilité, financé par des fonds privés.

⁸ Fédération des experts comptables européens (FEE): *The adoption of accrual accounting and budgeting by Governments* (juillet 2003), ci-après «FEE 2003».

comptables internationalement reconnues. Les principales étapes de cette évolution ont été les suivantes:

1980 – Création d'un groupe de travail sur l'harmonisation des états financiers par le Comité consultatif pour les questions administratives (finances et budget) (CCAQFB) et accord sur l'idée que les recommandations du CINC devraient servir d'orientations utiles.

1981 – Adoption par le Comité administratif de coordination (CAC) de plusieurs principes de bon sens, tirés des «Principes comptables généralement acceptés» (GAAP), eux-mêmes dérivés des normes, conventions et règles suivies par les comptables pour l'enregistrement des opérations et l'établissement des états financiers, en particulier les principes relatifs à la continuité des activités, la permanence des méthodes, la prudence, la primauté de la substance sur la forme, l'indication des principes comptables importants utilisés, le caractère significatif, la sincérité, la périodicité et la régularité. La même année, le CCAQFB a rendu obligatoire l'indication des principes comptables utilisés pour les organismes des Nations Unies.

Années 1980 – Opposition de deux courants de pensée quant à la difficulté (CCAQFB), ou la nécessité (Groupe d'auditeurs externes) d'élaborer un ensemble de normes comptables spécifiquement applicables aux organismes des Nations Unies.

1991 – Le Groupe d'auditeurs externes a clairement décrit le problème se posant aux organismes des Nations Unies en ces termes: «Il existe bien entendu beaucoup de bonnes raisons pour que des normes expressément élaborées en fonction des besoins des entreprises et de la comptabilité commerciale ne soient pas directement applicables à la situation très particulière des organismes des Nations Unies. (...) En général, les objectifs des organismes des Nations Unies, les renseignements que ceux-ci doivent fournir, les intérêts et les besoins des organisations qui établissent les états financiers et des utilisateurs de ces derniers sont à de nombreux égards très différents de ceux des entités commerciales.»⁹. Un comité de normalisation a été créé la même année.

C. Une première solution incertaine: les Normes comptables du système des Nations Unies

15. Finalement, en réponse à une demande en date du 21 décembre 1990 adressée au Groupe d'auditeurs externes par l'Assemblée générale¹⁰, le rapport du Secrétaire général sur les normes comptables de 1993¹¹ comportait en annexe la première version des Normes comptables pour le système des Nations Unies. Ces normes ont subi une série de révisions et continuaient d'être appliquées par la plupart des organismes des Nations Unies lors de la réalisation de l'étude du CCI, mais leurs objectifs sont restés inchangés.

16. L'utilisation des Normes comptables du système des Nations Unies a constitué une étape importante vers l'adoption d'une langue et d'une terminologie communes entre comptables des organismes des Nations Unies, mais leurs objectifs n'ont été que partiellement atteints.

17. Quels qu'aient pu être les efforts déployés pour réviser ces normes, elles continueront de présenter trois défauts majeurs, qui sont la contrepartie de leur souplesse et leur adaptabilité aux différents besoins des organismes des Nations Unies:

⁹ A/RES/341, par. 9 et 10.

¹⁰ Dans A/RES/45/235, par. 5.

¹¹ A/48/530.

a) Les Normes comptables du système des Nations Unies laissent une grande marge d'interprétation puisque le texte même qui les a instituées reconnaissait le principe de liberté pour l'autorité compétente en matière financière, permettant ainsi aux organisations de s'exonérer d'une stricte discipline¹²;

b) En conséquence, elles ne sont pas véritablement «en vigueur», «communes» ou, par extension, crédibles;

c) Du point de vue d'un auditeur, elles peuvent donner lieu à un conflit d'intérêts puisqu'elles ont été promulguées par une autorité représentant précisément les entités dont les comptes doivent être vérifiés conformément à leurs propres normes.

18. Tandis que le système des Nations Unies procédait à des révisions successives de ses propres normes pour tenter de moderniser ses pratiques comptables, les tendances dans ce domaine évoluaient rapidement au sein de la société civile, notamment au tournant du siècle à la suite de plusieurs scandales (Enron, WorldCom, etc.) qui ont suscité un mouvement d'opinion en faveur du renforcement des règles et des principes comptables et de leur convergence au niveau international. Il est alors apparu de plus en plus clairement que le seul moyen d'assurer la permanence et la comparabilité des processus d'information financière et de comptabilité dans tout le système des Nations Unies était de faire en sorte que tous les renseignements financiers fournis soient conformes au même ensemble de normes édictées par une autorité extérieure indépendante de composition internationale, et adaptées aux besoins d'entités sans but lucratif.

D. Une solution nouvelle à un problème ancien: les Normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS)

19. Heureusement, à la suite et en complément du succès des IFRS, une initiative visant à répondre à ces besoins a été lancée en 1996. La Fédération internationale des experts comptables (IFAC)¹³ a institué le Conseil du secteur public, rebaptisé ultérieurement **Conseil des Normes comptables internationales du secteur public (IPSASB)** à Toronto, en vue d'élaborer des Normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) en s'appuyant sur un processus régulier indépendant et transparent¹⁴ semblable à celui suivi par l'IASB¹⁵. L'objectif était d'élaborer des normes comptables de haute qualité susceptibles d'être utilisées pour l'établissement d'états financiers à usage général par les entités du secteur public dans le monde entier. Les entités du secteur public comprennent des gouvernements nationaux, des gouvernements régionaux, les collectivités locales et leurs composantes. Les organisations intergouvernementales n'étaient pas incluses dans le champ initial des normes. L'IPSASB travaille avec des effectifs très restreints comme organisme de normalisation indépendant sous les auspices de l'IFAC. Il atteint ses objectifs:

¹² Par exemple, il est dit au paragraphe 4: «Si une convention [comptable] de base n'est pas observée, il convient de le mentionner et d'en indiquer les raisons.».

¹³ L'IFAC comprend 159 membres et associés dans 124 pays, regroupant 2,5 millions de comptables.

¹⁴ Voir www.ifac.org, «Preface to International Public Sector Accounting Standards» (Préface aux Normes comptables internationales du secteur public), 2008, par. 30 à 35.

¹⁵ Il faut noter que cette initiative était appuyée non seulement par la Banque mondiale et le Fonds monétaire international, mais aussi par l'ONU et le Programme des Nations Unies pour le développement (PNUD).

- En publiant des Normes comptables internationales du secteur public¹⁶;
- En favorisant leur acceptation et la convergence internationale autour de ces normes; et
- En publiant d'autres documents proposant des directives sur l'information financière dans le secteur public.

20. Pour l'essentiel, les normes IPSAS énoncent des dispositions relatives à la comptabilisation, à l'évaluation, à la présentation et aux informations à fournir pour les opérations et les événements dans les états financiers à usage général. Les textes complets de ces normes emploient certains termes nouveaux¹⁷ et donnent des exemples de l'application des normes à des opérations particulières pour mieux faire comprendre les exigences qui y sont liées. Afin de faciliter l'introduction des modifications requises par l'adoption des normes IPSAS à l'échelle du système, des interprétations des normes et des directives ont été examinées par le Groupe de travail des normes comptables. À la fin de 2007, l'équipe chargée du projet à l'échelle du système avait mis au point un ensemble de conventions et de directives conformes auxdites normes, que les organismes ont accepté comme socle stable sur lequel s'appuyer pour harmoniser dans ce sens la présentation des états financiers dans tous le système des Nations Unies. En 2008 et 2009, de nouveaux documents relatifs aux directives pour tout le système ont été acceptés, approuvés ou entérinés. Mais l'interprétation des normes comptables est un sujet de débat permanent, même au sein du même organisme, qui évolue au fil des années. (À cet égard, le PAM, en tant qu'organisme pionnier, n'a pas pu bénéficier des directives des autres institutions.)

21. À l'instar des normes IFRS, **les normes IPSAS requièrent une conformité totale**. Aucun état financier ne peut être réputé conforme aux normes IPSAS si **l'une ou l'autre** des exigences qui y sont liées n'est pas **intégralement** respectée. Néanmoins, afin de préparer l'application progressive des normes IPSAS, le Comité de haut niveau sur la gestion a proposé, en se fondant sur la recommandation du Groupe de travail (voir par. 26 ci-dessous) que, jusqu'à la fin de la migration, les Normes comptables du système des Nations Unies soient appliquées avec souplesse et intègrent des principes et pratiques comptables déjà conformes aux exigences des normes IPSAS.

E. 2005-2007: les décisions politiques d'adopter les normes IPSAS

22. Afin d'appeler l'attention sur la nécessité de réformer le système comptable des Nations Unies, un **Groupe de travail des normes comptables** a été créé en 2002. Ce groupe interinstitutions, composé de comptables des organismes des Nations Unies, a été institué par le Directeur de la Division de la comptabilité de l'ONU (aujourd'hui Contrôleur adjoint) qui continue de le présider tout en étant coprésident du Réseau Finances et budget du CCS¹⁸. Le Comité de haut niveau sur la gestion a approuvé la création d'un projet conjoint sur les normes comptables internationales, comme recommandé par le Groupe de travail. Après la désignation d'un chef d'équipe qualifié et la définition d'un financement commun, le projet a permis aux organismes d'échanger des idées et des données d'expérience par le biais de

¹⁶ Voir annexe I pour le sommaire du Manuel 2010 des Normes comptables internationales du secteur public publié par l'IFAC.

¹⁷ Par exemple, le terme anglais «income» devient «revenue» (tous deux traduits en français par «produits»), et le terme anglais «expenditures» (en français «dépenses») devient «expenses» (en français «charges»), avec de légères différences de sens.

¹⁸ Les membres du Groupe de travail choisissent leur Président, avec l'accord du Réseau Finances et budget et du Comité de haut niveau sur la gestion.

questionnaires et de commentaires sur différents documents (documents directifs, projets de directives, etc.) publiés suivant un calendrier précis.

23. Les premières questions élémentaires qui ont été posées aux membres du Groupe de travail par l'équipe chargée du projet concernaient **les normes comptables optimales pour le système des Nations Unies** et les critères pour les évaluer. Quatre solutions ont été proposées:

- De bonnes normes nationales, comme celles promulguées par l'Australie et la Nouvelle-Zélande;
- Les normes IFRS;
- Les normes IPSAS;
- Une hiérarchie de Principes comptables généralement acceptés (GAAP), avec une norme extérieure privilégiée et plusieurs exemptions pour des situations propres aux Nations Unies.

24. Sur les 28 organismes interrogés, les 12 réponses officielles reçues (dont certaines émanaient des plus vastes d'entre eux) accordaient un poids considérable aux critères suivants: caractère international, procédure rigoureuse et comptabilité d'exercice intégrale (voir par. 29 à 37). Il est intéressant de noter que les organismes se répartissaient de manière pratiquement égale entre le courant «pratique» favorable aux normes IFRS – l'ensemble de normes internationales généralement utilisées par de grandes sociétés privées dans de nombreux pays, connues de la plupart des comptables et sur lesquelles existaient beaucoup d'informations et d'outils de formation – et le courant «logique» favorable à la nouvelle série de normes IPSAS, considérant qu'elles étaient particulièrement bien adaptées aux besoins spécifiques des entités du secteur public. En définitive, aucune majorité nette ne s'est dégagée pour l'une ou l'autre approche (11 pour les normes IPSAS et 10 pour les normes IFRS).

25. À la question: «Approuvez-vous la proposition selon laquelle l'adoption intégrale d'un ensemble extérieur de normes comptables n'est peut-être **pas possible pour les organismes des Nations Unies à court ou moyen terme?**», **en juin 2005, 10 réponses sur 12 étaient affirmatives.** En conséquence, des efforts considérables ont été faits à l'échelle du système pour promouvoir l'idée qu'un passage à des normes internationales pourrait être mené à bien à moyen terme. Ces efforts ont été une composante essentielle de l'action du Groupe de travail, appuyé par le Comité de haut niveau sur la gestion, pour accélérer le passage des Normes comptables du système des Nations Unies aux normes IPSAS. Logiquement, chaque organisme aurait dû procéder à une analyse approfondie de son niveau de préparation en 2005. Cela aurait nécessité une bonne compréhension par tous les organismes des exigences liées aux normes IPSAS, ce qui n'était guère le cas. Au lieu de cela, une étude de l'état de préparation a été conduite à l'échelle du système. À partir de ses résultats et des expériences réussies de l'OCDE, de la CE et de l'OTAN, il a été décidé que le (strict) calendrier normal de passage serait de cinq ans. En outre, il a été considéré que trois organismes pourraient vraisemblablement être en mesure d'adopter les normes internationales dès 2008, tandis que les autres devaient en principe être prêts à s'y conformer en 2010. **Bien que techniquement il eût fallu s'interroger sur la faisabilité et le manque de souplesse de ce délai, une pression a été exercée sur les organismes à l'été 2005 pour qu'ils y souscrivent. En revanche, il faut admettre qu'à ce stade initial la fixation d'un délai ambitieux permettait d'attirer l'attention des hauts responsables et des organes directeurs sur ce passage et créait un élan pour affecter des ressources au projet et obtenir l'engagement d'investir des efforts dans la gestion du changement.**

26. Cela explique pourquoi, cinq mois seulement plus tard, le 30 novembre 2005, **le Comité de haut niveau sur la gestion a approuvé à l'unanimité les recommandations ci-après:**

- a) Les organismes des Nations Unies devraient adopter les Normes IPSAS;
- b) Les organismes des Nations Unies devraient élaborer leur propre calendrier pour l'introduction de ce système, tous devant adopter les normes IPSAS pour qu'elles entrent en vigueur au plus tard pour les états financiers établis à compter du 1^{er} janvier 2010, et du 1^{er} juillet 2010 dans le cas des opérations de maintien de la paix des Nations Unies;
- c) Ce changement opéré dans l'ensemble du système devrait continuer d'être appuyé, coordonné et dirigé par l'entremise du Groupe de travail sur les normes comptables, sous l'égide du Réseau Finances et budget, et des ressources continueront d'être allouées au projet pour assurer une interprétation et une application cohérentes des normes IPSAS au niveau de l'ensemble du système;
- d) La phrase suivante sera ajoutée aux Normes comptables du système des Nations Unies, à la fin du paragraphe 3: «Toute organisation qui s'écarte des pratiques énoncées ci-dessous pour appliquer une ou plusieurs normes IPSAS est réputée se conformer aux Normes comptables du système de Nations Unies»;
- e) Un financement et d'autres formes d'appui interinstitutions continueront d'être fournis pour faire en sorte que le système des Nations Unies soit efficacement représenté au Conseil des Normes comptables internationales du secteur public (IPSASB)¹⁹.

27. À la lumière des rapports pertinents du Secrétaire général²⁰ et d'échanges avec des responsables du Secrétariat, le **CCQAB a approuvé la recommandation** avec un enthousiasme inhabituel pour cet organe: «Il est clair, aux yeux du Comité consultatif, que l'Organisation devrait abandonner les Normes comptables du système des Nations Unies au profit des normes IPSAS.»²¹. Cependant, il a **prudemment et à juste titre mis en garde contre un calendrier irréaliste**, en soulignant que la mise en application devait être synchronisée avec l'introduction d'un nouveau système informatique.

28. Le 7 juillet 2006, l'Assemblée générale a suivi le CCQAB à ce double titre et décidé d'approuver l'adoption par l'ONU des normes IPSAS, tout en s'abstenant d'imposer l'échéance proposée par le Secrétaire général. En outre, et conformément à la recommandation du CCQAB, elle a approuvé les ressources demandées par le Secrétaire général pour entreprendre la mise en application²². **En moins de deux ans, tous les organismes ont suivi l'exemple de l'ONU et commencé leur passage aux normes IPSAS, un résultat extrêmement remarquable.**

¹⁹ CEB/2005/HLCM/R.24, par. 25 a) à e).

²⁰ A/60/846 et A/60/846/Add.3 et compléments d'information transmis au CCQAB.

²¹ A/60/870, par. 42.

²² A/RES/60/283, sect. IV.

III. LES INCIDENCES DES NORMES IPSAS SUR LES ORGANISMES DES NATIONS UNIES: PRINCIPALES QUESTIONS

A. Le changement majeur: passage à une comptabilité d'exercice

1. Innovation

29. En 2000, le CCQAB a pu participer à un des symposiums annuels sur la comptabilité publique en droits constatés organisés par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) à l'intention des experts financiers de ses États membres afin d'examiner l'introduction d'une **nouvelle base de comptabilité: la «comptabilité d'exercice», par opposition à la «comptabilité de caisse»²³**. Depuis lors, il est admis par les professionnels que la comptabilité d'exercice est la meilleure méthode pour répondre aux besoins de l'information financière moderne, et la mieux adaptée pour dresser un tableau complet de la situation financière d'une entité, en donnant une idée réelle de ses passifs, actifs, produits et charges au cours d'une année déterminée. Aujourd'hui, toutes les Normes comptables internationales requièrent la conformité à cette méthode d'enregistrement des opérations.

30. Dans le cadre d'une comptabilité d'exercice, **les opérations et autres événements sont comptabilisés lorsqu'ils se produisent (et pas seulement lorsqu'un paiement ou son équivalent est reçu ou effectué)**. En conséquence, les opérations et événements sont enregistrés dans la comptabilité et comptabilisés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rapportent. Alors que très souvent les dates d'opération et les dates de paiement diffèrent, selon la nouvelle méthode, chacun de ces événements est comptabilisé à la date où il survient effectivement, et il doit en être rendu compte dans l'état financier de l'exercice financier considéré. Dès lors, le traitement comptable sera différent. Les éléments comptabilisés dans le cadre de la comptabilité d'exercice sont les actifs, les passifs, les produits et les charges (norme IPSAS 1).

2. Difficultés

31. L'utilisation d'une comptabilité d'exercice en matière de gestion publique a des incidences qui vont bien au-delà des aspects financiers, car elle touche aux habitudes de travail, depuis les décisions politiques jusqu'aux opérations quotidiennes. À vrai dire, l'adoption de cette méthode n'est rien de moins qu'**une révolution culturelle**. Certains organismes des Nations Unies utilisent depuis longtemps une comptabilité d'exercice pour enregistrer certains types de produits ou de charges, et sont dès lors mieux placés pour mettre en application les normes IPSAS. Mais, pour d'autres, ce **changement doit être assimilé non seulement par leurs comptables, mais aussi par leurs représentants et administrateurs** qui ont besoin de consulter les états financiers existants, ou doivent contribuer à la création de nouveaux états.

32. Le changement pourrait être aussi terrifiant que le fait, pour un chanteur ou un réalisateur de télévision, de passer d'un studio d'enregistrement à une scène de spectacle en direct. Dans la comptabilité traditionnelle de caisse, les opérations sont enregistrées en fonction des paiements effectués; mais suivant la méthode de l'exercice, elles sont enregistrées lorsque les produits sont dus et les charges encourues (et non lorsqu'il y a un mouvement de trésorerie), et reportées dans les états financiers des exercices auxquels elles se

²³ Ou «comptabilité de caisse modifiée», notion employée dans le système de Nations Unies mais jamais expliquée de manière satisfaisante.

rapportent. Les dates d'opération et de paiement, souvent, ne coïncident pas et leur traitement comptable est donc différent suivant chaque méthode.

Exemple A: Achat de services d'un consultant

La conclusion du contrat sera sans impact comptable. En revanche, la date de livraison/ou de prestation du service acheté deviendra la seule référence, et non plus la réservation des crédits budgétaires. La réception de la demande de paiement deviendra l'événement clef (à défaut de pouvoir fixer une date limite de livraison comme pour un achat de bien) et devra commander le rattachement des charges à l'exercice. Cela suppose donc que la vérification du respect des conditions de paiement intermédiaire soit pleinement réalisée. Il ne s'agira plus de «solder une réservation de fonds», mais d'enregistrer chaque événement une fois qu'il s'est concrétisé²⁴.

Exemple B: Cargaison de marchandises

Lorsqu'une entité achète 900 tentes destinées à être ultérieurement distribuées à des bénéficiaires, dans le cadre de la comptabilité de caisse, la transaction sera comptabilisée comme dépense au moment où un paiement sera effectué au fournisseur, à chaque livraison effective des marchandises (le paiement suivant habituellement la livraison). Dans la comptabilité d'exercice, la réception de la cargaison sera d'abord enregistrée dans le compte de stocks (actifs) comme un accroissement de la valeur d'actifs représentant l'enrichissement des stocks par 900 tentes conservées dans l'entrepôt de l'entité. Ensuite, lors de la distribution aux bénéficiaires, une deuxième opération ou des opérations successives enregistreront une réduction de la valeur des stocks (actifs) et un accroissement des charges de la valeur des tentes distribuées. Ainsi, la distribution de 200 tentes aux bénéficiaires entraînera une réduction de la valeur des stocks (actifs) de l'équivalent de 200 tentes, laissant un solde de 700 tentes, mais la valeur de 200 tentes sera comptabilisée au titre des charges.

33. Suivant les normes IPSAS, il n'est plus possible d'apporter des ajustements mêmes mineurs aux documents comptables car tout événement qui a une incidence sur le patrimoine de l'entité doit être comptabilisé au moment où il se produit.

34. Suivant les **méthodes traditionnelles de la comptabilité de caisse**, les dépenses et les recettes doivent être enregistrées pour l'exercice auquel elles se rapportent; les dépenses et les recettes, ainsi que les immobilisations, sont enregistrées intégralement dans l'année durant laquelle l'achat ou la cession d'immobilisations intervient. De plus, la comptabilité de caisse ne comptabilise pas pleinement les actifs et les passifs. Au contraire, la comptabilité d'exercice mesure les résultats d'une entité et sa situation financière en comptabilisant les événements économiques au moment où les opérations sont effectuées (et non au moment des paiements). En conséquence, les états financiers établis selon la méthode de l'exercice devraient fournir des renseignements sur des éléments comme les ressources contrôlées par l'entité concernée, le coût de ses opérations (coût de la fourniture de biens et de services), les flux de trésorerie et autres renseignements financiers utiles sur sa performance et sa résilience financière.

35. Étant donné que dans de nombreuses organisations les renseignements budgétaires (contrôle de l'exécution du budget adopté) continueront d'être présentés suivant la méthode de la comptabilité de caisse, le passage aux normes IPSAS conduira à une dissociation marquée entre les données comptables et financières (par. 65 à 69).

²⁴ 180 EX/33, Partie I Rev.

3. Avantages

36. Une fois créées les conditions appropriées, la comptabilité d'exercice présente de nombreux avantages, qui compensent largement les inconvénients initiaux:

- Les états financiers établis selon la comptabilité d'exercice permettent aux utilisateurs:
 - D'évaluer la responsabilité pour toutes les ressources que contrôle l'entité considérée et le déploiement de ses ressources;
 - D'évaluer la performance, la situation financière et les flux de trésorerie de l'entité; et
 - De décider de fournir des ressources à l'entité ou de traiter avec elle²⁵.
- Les comptes établis suivant les normes IPSAS de la comptabilité d'exercice sont plus complets que ceux basés sur la comptabilité de caisse et, par définition, suppriment la possibilité de manipuler les entrées et sorties de trésorerie pour respecter certains objectifs d'information et de contrôle;
- Les renseignements tirés de la comptabilité d'exercice peuvent améliorer la gestion et la prise de décisions et aider les organisations à faire une utilisation plus efficace des ressources (avec la comptabilité de caisse, la dépense relative à un actif utilisable sur de nombreuses années n'est enregistrée que lors du paiement, et aucun compte ne constate ensuite si l'élément d'actif est encore utilisé, s'il est arrivé au terme de sa durée utile ou s'il a été vendu)²⁶;
- La comptabilité d'exercice donne la possibilité d'introduire des éléments d'analyse des coûts selon des critères d'efficacité et de modifier le comportement de l'organisation par l'utilisation d'incitations et de pénalisations, notamment des comparaisons des coûts des services offerts par le secteur public et le secteur privé; ainsi que
- La possibilité d'établir des mesures de performances effectives dégagées des aléas du calendrier des entrées et sorties de trésorerie et incluant des renseignements sur les immobilisations et l'actif à court terme et le passif non exigible et le passif à court terme;
- Les coûts des actifs fixes sont répartis sur leur durée de vie utile;
- La comptabilité d'exercice donne un tableau plus fiable de la santé financière d'une entité.

37. En résumé, l'application des normes IPSAS signifie:

²⁵ IFAC, Comité du secteur public: *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities* (Transition vers la comptabilité d'exercice: Guide pour les gouvernements et les entités gouvernementales) (2003), par. 1.19, p.7.


²⁶ IFAC, Comité du secteur public: *Resource Accounting: Framework of Accounting Standard Setting in the UK Central Government Sector* (Comptabilisation des produits: Cadre d'élaboration des normes comptables dans l'administration centrale du Royaume-Uni) (2002).

- a. Une amélioration du contrôle interne et de la transparence pour toutes les classes d'actif et de passif;
- b. Des informations plus complètes et cohérentes sur les charges et les produits, facilitant la gouvernance, en particulier la gestion axée sur les résultats;
- c. Un comptabilisation du matériel durable permettant de tenir des états plus exacts et plus complets sur ce type de matériel;
- d. Une meilleure cohérence et une meilleure comparabilité des états financiers dans le temps et entre organisations;
- e. L'adoption des pratiques optimales en vigueur grâce à l'application de normes comptables internationales crédibles et indépendantes.

B. Autres questions relatives à l'application des normes IPSAS

1. Risque de réputation

38. Une question fondamentale est de savoir si les échéances fixées par les organismes des Nations Unies sont réalistes et si ceux-ci pourront obtenir une opinion sans réserve des auditeurs sur leur première série d'états financiers conformes aux normes IPSAS.

 **Risque:** Si leurs états financiers sont censés être conformes aux normes IPSAS mais qu'ils ne le sont en fait que partiellement, leur auditeur externe émettra une opinion avec réserve sur les renseignements communiqués.

39. **En termes financiers**, certaines des modifications comptables requises pour appliquer les normes IPSAS réduisent en principe de manière importante la valeur comptable²⁷ (solde des fonds) des organisations et peuvent même aboutir à une **valeur comptable négative**, comme cela a été le cas des quelques États, à l'exception de la Nouvelle-Zélande, qui ont décidé d'établir leurs états financiers suivant la comptabilité d'exercice. Les responsables de la Commission européenne ont ainsi découvert avec stupéfaction que les premiers états financiers de la Commission établis en application intégrale de la méthode de la comptabilité d'exercice faisaient apparaître un montant total de charges à payer de 64 millions d'euros contre un montant total de produits à recevoir de 2,5 millions d'euros et 54 millions d'euros à recevoir des États membres, au lieu d'un solde positif de 13,5 millions d'euros qui apparaissait précédemment. Ces modifications résultent de la comptabilisation de l'intégralité des charges à payer au titre des avantages accordés au personnel, en particulier l'assurance maladie après la cessation de service (par. 60 à 64). Il a été estimé qu'au 31 décembre 2007, les obligations de l'Organisation des Nations Unies au titre de l'assurance maladie après la cessation de service couvrant tous les participants s'élevaient à 2 milliards 430 millions de dollars, toutes sources de financement confondues²⁸. L'inscription **dans les états financiers de ces montants étonnamment élevés de charges à payer n'entraîne pas de nouvelles charges**. Il s'agit simplement de la constatation intégrale des charges existantes qui n'avaient pas été auparavant comptabilisées, c'est-à-dire quantifiées sur les états financiers.

²⁷ La valeur comptable ou valeur nette réelle est la valeur nette des actifs d'une entité après déduction de ses passifs. La plupart des États qui ont commencé à appliquer les normes IPSAS ont une valeur comptable négative, à quelques exceptions près, dont celle de la Nouvelle-Zélande.

²⁸ A/64/7/Add.4.


40. Certains organismes des Nations Unies ont déjà partiellement porté sur leurs états financiers les avantages accordés au personnel et payables dans le futur (bien que gagnés au cours d'exercices précédents). Vu que les Normes comptables du système des Nations Unies n'imposaient aucune obligation à cet égard, ces charges à payer n'ont été mentionnées que dans des notes relatives aux états financiers. Bien qu'il puisse apparaître techniquement que l'entité concernée est insolvable, l'expérience montre que **la comptabilisation de ces charges à la suite de l'adoption d'une comptabilité d'exercice assujettit souvent tant les gouvernements que les organisations à une valeur comptable négative**. Par ailleurs, comme il est observé dans le rapport de l'IFAC *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*, la constatation des charges à payer:

- Oblige (politiquement plus que juridiquement) les entités à prendre conscience et prévoir le paiement des charges constatées;
- Donne des indications sur l'incidence des charges existantes sur les ressources futures;
- Permet l'attribution de la responsabilité pour la gestion de ces charges; et
- Fournit aux entités les renseignements nécessaires pour évaluer si elles peuvent maintenir leurs activités.

2. Risques potentiels

41. **L'adoption des normes IPSAS est un processus complexe et global de gestion du changement**. S'il est vrai qu'il présente de nombreux avantages à moyen et long terme, il entraîne aussi à court terme des coûts et des problèmes qui doivent être pris au sérieux par les chefs de secrétariat de tous les organismes concernés.

42. Il ne peut être tiré tout le potentiel des données de la comptabilité d'exercice que si les administrateurs sont convaincus de la valeur de **ces données et sont capables d'en déduire et de prendre les mesures nécessaires pour améliorer les processus de gestion**. La comptabilité d'exercice ne devrait pas être une fin en soi.

 **Risques:** Selon la Fédération des experts comptables européens, les principaux risques inhérents aux normes IPSAS ont trait davantage aux perceptions qu'à la substance:

- Les normes IPSAS sont, ou pourraient être, appliquées sans véritable compréhension des questions posées;
- Les lacunes dans les normes IPSAS ne sont pas, ou risquent de ne pas être, dûment traitées;
- Les normes IPSAS sont considérées comme statiques alors que, dans la pratique, elles sont en constante évolution²⁹.

43. La réforme IPSAS aura des incidences sur les procédures de fonctionnement, les pratiques d'information, et donc la gouvernance et les relations avec les États Membres. Outre qu'elle fournira des informations utiles pour améliorer la gestion et la prise de décisions, elle

²⁹ Ibid., par. 5.3.

exposera aussi davantage les administrateurs à l'examen du public et les rendra plus responsables de l'efficience et de l'efficacité de leurs programmes.

3. Gestion du changement

44. L'introduction des normes IPSAS aura inévitablement un prix pour chaque organisation. Comme il a été souligné dans une communication faite en 2002 par la Commission européenne, «l'expérience des États Membres enseigne qu'**une réforme de la comptabilité publique entraîne des bouleversements importants, tant sur le plan de l'introduction de nouvelles pratiques que sur le plan des ressources humaines et financières nécessaires**»³⁰.

4. Coût de la réforme IPSAS en temps et en argent

45. L'adoption de méthodes comptables conformes aux normes IPSAS **exige** que le personnel **y consacre du temps et des efforts**. Durant la phase de transition, selon les ressources dont ils disposent, les organismes des Nations Unies devront s'appuyer pendant un certain temps sur le personnel en place qui devra effectuer un surcroît de tâches, ou recruter un grand nombre d'agents supplémentaires. À cet égard, la recommandation faite par le Commissaire aux comptes de l'UNESCO est applicable à tous les projets IPSAS: «Au moment d'estimer le temps nécessaire pour mettre en place le changement requis par une norme IPSAS, les organisations devraient prévoir un temps supplémentaire, pour éviter le risque de surestimer le temps requis. Souvent, l'ampleur complète des travaux nécessités par la mise en œuvre n'apparaîtra que lorsque ces travaux seront entamés»³¹. Lorsque la conformité aux normes sera réalisée, les nouveaux domaines comptables exigeront une attention permanente. Par exemple, tout en fournissant des renseignements essentiels sur les actifs possédés et leur durée d'utilité restante, la norme IPSAS 17 – Immobilisations corporelles exigera que ces éléments soient contrôlés, comptabilisés, mesurés, amortis et présentés dans des notes relatives aux états financiers, contrairement à la pratique consistant à les passer immédiatement en dépenses, comme le prévoyaient les Normes comptables du système des Nations Unies. Ce **contrôle permanent des immobilisations corporelles** obligera les organismes à affecter du personnel et instituer des systèmes pour assurer un cycle comptable complet des immobilisations.

Les comptes de stocks³² **seront particulièrement exigeants en termes de temps et de travail: la conformité à la norme IPSAS 12 obligera à capitaliser les stocks**³³ **et à les présenter à leur valeur appropriée**. Les stocks seront transférés à un compte de charges lorsque leur contrôle sera cédé aux destinataires finaux (comme des ONG ou les populations cibles). Cette nouvelle présentation permettra un meilleur contrôle des stocks, mais exigera aussi un surcroît d'efforts pour les compter (également physiquement), les évaluer et déterminer à quel moment les comptabiliser en charges.

³⁰ COM 2002 755 final: Modernisation de la comptabilité des Communautés européennes, Bruxelles, 17 décembre 2002.

³¹ 180 EX/33 Part I Rev.

³² «Les stocks sont des actifs: a) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production; b) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées ou distribuées dans le processus de prestation de services; c) détenus pour être vendus ou distribués dans le cours normal de l'activité; ou d) en cours de production pour la vente ou la distribution.» (IPSAS 12).

³³ Capitaliser signifie enregistrer une dépense dans un compte d'actif plutôt que dans un compte de résultat.

46. L'élaboration de soldes d'ouverture exacts pour les stocks a constitué un problème important pour le PAM. Les préparatifs d'inventaire des stocks ont débuté plus d'un an avant la date du solde d'ouverture, le 1^{er} janvier 2008, et ont occupé environ un millier de personnes dans 700 sites du PAM.

 **Risques:**

- Manque de personnel administratif ayant les compétences techniques requises; et d'outils de gestion axés sur les immobilisations;
- Les registres financiers ne sont pas mis à jour en temps réel;
- Absence d'analyse approfondie de chaque élément d'actif, comme prévu par les normes IPSAS.

5. Aspects culturels

47. L'adoption des normes IPSAS se traduira par un **changement culturel, affectant les principaux traitements comptables et la manière dont certaines transactions opérationnelles sont menées à bien**. Ainsi, une différence essentielle entre les Normes comptables du système des Nations Unies et les normes IPSAS concerne le «principe d'exécution». Suivant les Normes comptables du système des Nations Unies, une charge est comptabilisée lors de la délivrance d'un ordre d'achat, ce qui conduit à l'enregistrement d'un engagement non réglé³⁴. Ainsi, un engagement non réglé est enregistré avant la réception des biens ou des services. La pratique existante (dans le cadre des Normes comptables du système des Nations Unies) consistant à le traiter comme une dépense signifie que les intentions sont présentées comme une exécution. Au contraire, les normes IPSAS ne permettent la comptabilisation des charges que lorsqu'il y a effectivement exécution. Ce changement majeur supprimera la nécessité de présenter des engagements non réglés dans les états financiers, ce qui aboutira à une meilleure coïncidence entre les charges et le budget autorisé durant l'exercice auquel ils se rapportent. Néanmoins, à des fins d'information, les engagements non réglés continueront d'être enregistrés dans les systèmes budgétaires et d'achat, et pourront en pratique être présentés dans les notes relatives aux états financiers.

48. L'adoption des normes **IPSAS favorisera des pratiques utiles comme la comptabilité des coûts et le partage de données entre des départements ou services qui ont** jusqu'à présent travaillé de manière isolée, afin de fournir aux comptables des renseignements complets, exacts et fiables leur permettant d'établir des états financiers conformes aux nouvelles normes. Elle peut aussi ouvrir la voie à un plan comptable commun. Les entrées et distributions de stocks devront aussi être enregistrées au moment voulu dans le grand livre afin de présenter le solde exact de leurs variations.

6. Aspects politiques

49. La disposition la plus sensible politiquement est la condition figurant dans la norme IPSAS 6 – États financiers consolidés et individuels³⁵, aux termes de laquelle une entité doit

³⁴ Un engagement non réglé est un type d'opération comptable dans le cadre des Normes comptables du système des Nations Unies qui comptabilise une charge future pour des biens et des services commandés (qu'ils soient ou non livrés ou exécutés). Ce type d'engagement peut ou non se concrétiser durant l'exercice financier.

³⁵ La consolidation consiste dans la présentation des états financiers de toutes les entités qui constituent l'entité considérée comme ceux d'une entité unique. L'exercice consiste à additionner, ligne par ligne,

présenter des états financiers consolidés pour toutes les entités qu'elle contrôle³⁶. L'application de cette disposition soulève plusieurs questions essentielles pour une organisation comme celle des Nations Unies, s'agissant notamment de savoir si tous les fonds et programmes des Nations Unies devraient être considérés comme des filiales de l'Organisation et si la notion de **consolidation** devrait s'appliquer à des initiatives conjointes et, dans ce cas, quelle organisation devrait être désignée comme leur société-mère. Ce sont là des considérations juridiques, financières et politiques importantes sur lesquelles il convient de réfléchir et de s'entendre, de préférence durant une phase précoce de préparation, comme l'a recommandé le Comité des commissaires aux comptes³⁷. À la suite de la recommandation du Comité consultatif³⁸, un rapport du Secrétaire général a traité de cette question et confirmé la complexité que représentait pour l'ONU le respect des normes IPSAS³⁹. L'équipe chargée de l'exécution du projet (Équipe IPSAS ONU) a fait observer que la norme IPSAS 6 ne posait pas d'obligation quant à l'identification de l'organisme pour lequel il y avait lieu d'établir des états financiers consolidés, et qu'il pouvait s'agir d'un arrangement administratif n'ayant pas d'identité juridique. Dès lors l'Organisation des Nations Unies et ses entités associées, y compris les fonds et programmes, ne devaient pas nécessairement établir des états financiers consolidés, ce qui permettait d'adopter une approche pragmatique dans un domaine considéré comme une zone grise. L'Équipe IPSAS ONU a finalement proposé que l'ONU n'établisse pas d'états financiers consolidés.

50. Deux autres questions politiquement sensibles avaient trait à la comptabilisation des produits et concernaient les **retards dans le recouvrement des contributions** et la **comptabilisation des contributions volontaires**. S'agissant de la première, alors que selon les Normes comptables du système des Nations Unies, des provisions peuvent être constituées en cas de retard, les normes IPSAS exigent que tous les actifs (y compris les créances) soient comptabilisés à leur juste valeur. En conséquence, dans les cas où l'encaissement des contributions est peu vraisemblable, la valeur de celles-ci devra être ajustée en conséquence. Cela risque de susciter un débat politique sur la question de savoir **si certains États Membres peuvent être exonérés du paiement de leurs contributions mises en recouvrement en raison d'arriérés de paiement et s'il incombera aux autres États Membres de couvrir le déficit en résultant**. Le FIDA a eu à résoudre un problème analogue pour se conformer aux IFRS. Le Groupe de travail a communiqué un document sur la question en décembre 2009. Le Comité des commissaires aux comptes a laissé entendre en juin 2008 qu'avec l'adoption des normes IPSAS, il serait peut-être nécessaire que les organisations constituent des **provisions pour les créances irrécouvrables ou les débiteurs en retard**.

51. Avec le passage à une comptabilité d'exercice intégrale, les organismes des Nations Unies devront déterminer rapidement les critères à appliquer aux engagements juridiques dont dépendent les contributions volontaires. La mise en application de la norme IPSAS 23 signifie qu'il faudra étudier soigneusement les termes de l'engagement afin de déterminer la date et le montant à inscrire dans les états financiers. Les engagements des donateurs peuvent varier considérablement selon le projet ou l'État concerné. Il est dès lors important de définir le

tous les postes semblables et à éliminer toutes les transactions et tous les soldes entre entités au sein de l'entité considérée. Les entités doivent utiliser des méthodes et classifications uniformes pour présenter les renseignements financiers devant figurer dans les états financiers consolidés (IPSAS 6).

³⁶ Le contrôle est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité afin d'obtenir des avantages de ses activités.

³⁷ A/63/5 (Vol. I), chap. II, par. 10 a) et 27.

³⁸ A/63/496, par. 7.

³⁹ A/64/355, par. 12 et 45 à 47.

degré d'officialisation de l'engagement: la qualité du signataire et le type de document (contrat, promesse, document budgétaire, etc.).

C. Quelques changements comptables ayant le plus d'incidences

52. Dans une étude menée par le Groupe de travail (voir annexe II), les responsables devaient indiquer les normes susceptibles, selon eux, d'avoir les conséquences les plus importantes sur leurs organisations. Trois normes ont été désignées par toutes les organisations: IPSAS 1 – Présentation des états financiers (indispensable); IPSAS 17 – Immobilisations corporelles; et IPSAS 24 – Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers. D'autres conséquences importantes étaient attendues de l'adoption des normes IPSAS 3 – Solde net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables; IPSAS 12 – Stocks; IPSAS 18 – Information sectorielle; IPSAS 19 – Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels; IPSAS 23 – Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts); IPSAS 25 – Avantages du personnel; et IPSAS 31 – Actifs incorporels. Quelques observations sur les questions présentant un intérêt particulier pour les organismes des Nations Unies sont présentées ci-après.

1. Présentation des états financiers

53. **Aux termes de la norme IPSAS 1 – Présentation des états financiers, «les états financiers doivent être présentés au moins une fois par an»⁴⁰** parce que leur «utilité ... diminue si ceux-ci ne peuvent être mis à la disposition des utilisateurs dans un délai raisonnable à compter de la date de reporting. Une entité doit être à même de publier ses états financiers dans les six mois suivant la date de reporting»⁴¹. Cette condition sera difficile à remplir pour tous les organismes et leurs auditeurs externes puisque dans la quasi-totalité des cas, les informations financières ont été jusqu'à présent présentées sur une base biennale ou pluriannuelle.

2. Traitement des actifs: Immobilisations corporelles

54. Selon les principes fondamentaux de la norme IPSAS 17 (révisée), les actifs qui sont utilisés sur plus d'un exercice financier doivent être inscrits à l'actif du bilan («capitalisés»). Cette norme autorise les entités à **comptabiliser initialement les immobilisations corporelles à leur coût historique⁴² ou à leur juste valeur⁴³**, ce montant étant ensuite comptabilisé en charges durant l'exercice d'utilisation de chaque actif. L'utilisation de la juste valeur est justifiée par la difficulté d'étayer le coût d'acquisition d'immobilisations corporelles détenues par une entité pendant une longue période, transférées entre bureaux extérieurs, etc. L'une ou l'autre méthode doit être étayée par des pièces justificatives, ce qui exige un travail important, y compris pour identifier et classer tous les éléments des immobilisations en utilisant une méthode d'évaluation appropriée. Pour l'évaluation ultérieure des immobilisations, la norme IPSAS permet de choisir entre le modèle du coût et le modèle de la réévaluation. Les coûts à inscrire à l'actif doivent être distingués de ceux à inscrire en charges: un exercice difficile dans le cas d'une opération complexe comme le plan-cadre d'équipement pour le Siège de l'ONU à New York. Dans ce cas, le Comité des commissaires aux comptes a recommandé que la Division de la comptabilité envisage d'incorporer dans le

⁴⁰ IPSAS 1, par. 66.

⁴¹ Ibid., par. 69.

⁴² Coût historique: valeur d'un actif fondée sur le coût d'achat effectif.

⁴³ La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale (IPSAS 9). Elle est proche de la valeur du marché.

coût de l'actif les travaux de rénovation réalisés sur les actifs de l'Organisation des Nations Unies.

55. Le **seuil à retenir pour la comptabilisation des immobilisations corporelles** a fait l'objet de vifs débats entre les organismes des Nations Unies, certains étant d'avis d'élever le seuil afin de réduire les coûts administratifs liés à la collecte et à la gestion des données, et d'autres de l'abaisser pour mieux contrôler ces immobilisations. Le niveau recommandé par le Groupe de travail est de 5 000 dollars des États-Unis. Il n'y a actuellement aucune condition pour la comptabilisation des actifs historiques⁴⁴.

56. La comptabilité d'exercice exige que les éléments d'immobilisation corporelle soient amortis sur leur durée d'utilité. Une **dotation aux amortissements** est imputée périodiquement à chaque élément d'immobilisation corporelle pour diminuer progressivement sa valeur. Le traitement comptable de l'amortissement selon les normes IPSAS autorisera l'administration à prendre des décisions en connaissance de cause sur des questions comme des travaux de construction et de rénovation, parfois plusieurs années à l'avance. Dans la pratique, cela nécessitera la mise en place d'un **progiciel de gestion intégré (PGI)** capable d'effectuer des calculs automatisés et les enregistrements correspondants dans le système de comptabilité.

57. Bien que dans le cadre des Nations Unies, il soit souvent difficile de déterminer la nature des **actifs et des stocks d'un projet**⁴⁵, il est important que ceux-ci soient comptabilisés dans les états financiers. Si les normes IPSAS donnent des définitions de l'«actif» et du «contrôle», l'application de ces définitions est complexe et peut conduire à différentes interprétations. Par exemple, le contrôle sur des actifs transférés d'une entité qui les finance à un partenaire d'exécution peut dépendre de la subtilité des dispositions des accords d'exécution et/ou de l'utilisation des actifs.


58. Le Conseil des Normes comptables internationales du secteur public (IPSASB) a prévu des **dispositions transitoires pour l'adoption initiale de certaines normes** afin de donner aux entités un délai supplémentaire pour se conformer pleinement aux obligations prévues par les normes. Par exemple, les dispositions transitoires de la norme IPSAS 17 prévoient que les entités ne sont pas tenues de comptabiliser les immobilisations corporelles au cours des exercices commençant dans les cinq ans de la date d'adoption de la norme. Vu que la plupart des organismes ont de nombreux éléments d'immobilisation corporelle qui seront en principe pleinement amortis à la fin de la période transitoire de cinq ans, l'invocation des dispositions transitoires les exonérera définitivement de l'obligation de les comptabiliser dans leurs états financiers. Le PAM, par exemple, a invoqué ces dispositions en 2008, ne comptabilisant que les immobilisations corporelles dont la durée d'utilité était supérieure à cinq ans à compter de la date initiale d'adoption de la norme IPSAS.

59. En introduisant dans le logiciel de comptabilité financière des modules intégrés d'actifs capitalisés et de stocks, les organismes pourraient améliorer les contrôles de gestion existants sur la localisation et la situation de leurs actifs à travers le monde. Ils seraient aussi en mesure de présenter des informations sur la valeur de leurs actifs capitalisés conformément aux normes internationales. L'avantage social de cette inscription à l'actif, pour les organismes du secteur public et les citoyens, par rapport à ses coûts, a été mis en question par certains comptables, au motif en particulier que la raison d'être des gouvernements et des

⁴⁴ Les actifs historiques sont les actifs ayant une importance culturelle, environnementale ou historique (IPSAS 17) comme le Palais des Nations à Genève ou l'immeuble de la CEA à Addis-Abeba.

⁴⁵ Voir la définition ci-dessus, note 43.

organisations intergouvernementales n'est pas d'exercer une activité commerciale, mais de fournir des services de caractère essentiellement social et d'exercer d'autres activités que le secteur commercial n'est pas disposé à entreprendre pour des raisons économiques⁴⁶.

 **Risque:** Dans les premiers pays où la comptabilité d'exercice a été adoptée (1991-1992), comme le Royaume-Uni et la Nouvelle-Zélande, certaines inquiétudes ont été exprimées quant à l'effet des charges de capital lorsque les règles sont appliquées par la direction générale plutôt que dans le cadre de l'intégration et de l'éducation des utilisateurs de cette information⁴⁷.

3. Avantages accordés au personnel

60. Le Comité de haut niveau sur la gestion a reconnu les implications considérables de l'adoption des normes IPSAS, en particulier les incidences d'une comptabilisation intégrale des charges à payer au titre des avantages accordés au personnel, comme l'**assurance maladie après la cessation de service**, les congés annuels et la prime de rapatriement. De fait, le Comité a fait observer que **bien que les normes IPSAS n'exigent que la comptabilisation et la présentation de ces charges, la question du financement devrait être abordée en même temps et avec le même degré d'urgence**⁴⁸.

61. Cette question a été d'abord soulevée par le CCQAB en 1997, bien avant que soit envisagée l'adoption des normes IPSAS. L'Organisation des Nations Unies pour l'alimentation et l'agriculture (FAO), institution pionnière, comptabilise l'assurance maladie après la cessation de service depuis 2001. Désormais néanmoins, avec la mise en application des normes IPSAS, l'intégralité des charges à payer au titre de l'assurance maladie après la cessation de service devra être comptabilisée dans les états financiers. Compte tenu de l'ampleur de ces charges, en dépit de sérieuses incertitudes affectant les estimations à partir de différents paramètres⁴⁹, **il devient de plus en plus important de déterminer des sources de financement présentes et futures**. Lors des soixantième et soixante et unième sessions de l'Assemblée générale⁵⁰, le Secrétaire général a recommandé que l'Organisation des Nations Unies **comptabilise l'intégralité des charges à payer au titre de l'assurance maladie après la cessation de service** dans ses états financiers et mette en place une stratégie de financement sur une période de trente ans. Si l'Assemblée générale a reporté une décision sur ce sujet, plusieurs organismes, dont la FAO, le PNUD, l'UNICEF, le PAM, l'OMS et l'OMM, avaient déjà pris des mesures pour provisionner – pas intégralement cependant – ces charges⁵¹. D'autres organismes hésitaient encore sur les modalités de financement les plus appropriées, en soulignant la nécessité d'harmoniser davantage les mécanismes de financement et d'obtenir un engagement ferme des États Membres, lesquels auraient en définitive à déterminer les modalités de financement de ces dépenses. À cet égard, il peut être conseillé aux États Membres de faire preuve de cohérence dans les décisions qu'ils prennent dans tous les organismes dont ils sont membres, en particulier si une solution commune à l'échelle du système peut être élaborée. Pour le moment, **chaque organisme devra envisager**

⁴⁶ The Ben Chu, ancien *Deputy Accountant General* de Malaisie, «Accrual accounting in the Public Sector», *Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) International Public Sector Bulletin*, n° 11, février 2008.

⁴⁷ H. Mellet, Cardiff Business School et Neil Marriot, Winchester Business School, «Resource accounting in the Public Sector: Problems of implementation», *ibid.*

⁴⁸ CEB/2005/HLCM/R.24.

⁴⁹ Voir A/65/5 (Vol. I), par. 164 à 180.

⁵⁰ A/60/450 et A/61/730.

⁵¹ A/60/450, annexe I.

les deux options suivantes pour évaluer les incidences à long terme de cette obligation, avec les risques inhérents à chacune d'elles:

- Dans les cas où une stratégie de financement a été convenue, le respect des exigences des normes IPSAS devrait assurer la gestion des ressources dans un fonds recueillant progressivement les contributions des États Membres et rapportant des revenus de placement, ce qui facilitera les paiements futurs aux anciens fonctionnaires;
- Lorsque aucune stratégie de financement n'a été convenue, cette charge peut être affectée par l'état de l'économie et la gestion des fonds publics, non seulement par l'État Membre concerné, mais par tous les États Membres de l'organisme, qui devront tous, à l'avenir, verser des montants importants au budget de celui-ci pour couvrir leurs obligations à l'égard des anciens fonctionnaires.

62. Lorsqu'il y a une stratégie de financement convenue, les normes IPSAS mettront en évidence la responsabilité des États Membres en indiquant le niveau des charges à payer par rapport aux actifs du fonds cumulé. En l'absence d'une telle stratégie, la responsabilité des États Membres sera atténuée. Des incertitudes existent dans les deux cas, et la récente crise financière montre qu'aucune solution n'est dénuée de risque. **Une stratégie de financement convenue pourrait être un choix plus sûr si les placements sont bien gérés**, comme cela semble être le cas dans un autre contexte avec la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies.

63. À l'heure actuelle, la plupart des indemnités dues au personnel sont payées à mesure qu'elles deviennent exigibles, les éléments non provisionnés étant couverts au moyen des ressources disponibles pendant l'exercice durant lequel les paiements sont effectués. Cela signifie que, généralement, certaines dépenses correspondant à des exercices pendant lesquels elles n'ont pas été comptabilisées sont imputées à des exercices ultérieurs⁵². La récente crise financière a montré la nécessité d'une planification à long terme.

64. Le financement des charges à payer au titre de l'assurance maladie après la cessation de service est rendu encore plus complexe par le fait que de nombreux fonds d'affectation spéciale sont de courte durée. Lorsqu'ils sont clôturés, ils ne peuvent plus provisionner les avantages accordés après la cessation de service à leurs anciens employés qui, par exemple, auront été recrutés par un autre organisme. Les obligations futures devront donc être intégralement supportées par cet organisme.

4. La question du budget

65. La norme IPSAS 24 – Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers **impose une présentation comparée des montants inscrits au budget et des données comptables**. Deux principales solutions sont envisageables lors du passage des Normes comptables du système des Nations Unies («comptabilité de caisse modifiée») à la comptabilité d'exercice:

- 1) Appliquer intégralement le principe de la comptabilité d'exercice tant à la comptabilité budgétaire qu'à la comptabilité générale (auquel cas le solde budgétaire correspondra à la différence entre les dotations budgétaires et les obligations établies

⁵² WFP/EB.A/2007/6-A/1.

durant l'exercice financier, indépendamment du montant qui peut être déboursé ou recouvré);

2) N'appliquer le principe de la comptabilité d'exercice qu'à la comptabilité générale, tandis que l'exécution du budget reste soumise au principe de la comptabilité de caisse (auquel cas il existe un système *double*, qui nécessite un rapprochement annuel, publié dans des notes relatives aux états financiers et certifié par l'auditeur). L'une des principales difficultés liées à l'adoption des normes IPSAS est la **confrontation des données des états financiers avec les budgets**, une pratique qui peut contribuer à une meilleure évaluation de la performance de l'organisme concerné. Cela exigera un rapprochement explicite, annuel (ou trimestriel), entre budget et états financiers. C'est ainsi que l'Agence internationale de l'énergie atomique (AIEA) a été invitée par son vérificateur extérieur à lier plus étroitement sa comptabilité et son budget⁵³. Le problème est maintenant d'encourager les directeurs de programmes à analyser les données de la comptabilité d'exercice et à faire bon usage des conclusions.

66. En 2006, seulement deux des huit pays européens ayant officiellement adopté la comptabilité d'exercice avaient relevé ce double défi: le Royaume-Uni (à qui il a fallu treize ans pour achever le passage) et la Suisse.

67. Pour le moment, **la plupart des organisations intergouvernementales qui ont déjà adopté la comptabilité d'exercice** (y compris la CE) **ont des difficultés à passer à l'établissement de budgets selon la comptabilité d'exercice, au moins à court terme**. Invoquant la réticence de leurs États membres, elles continueront à présenter des budgets établis selon la comptabilité de caisse. Il reste que ce mode de présentation budgétaire doit être fondé sur un exercice annuel; tandis que la plupart des organismes des Nations Unies ont des budgets biennaux, voire pluriannuels. Un autre argument invoqué pour ce choix est que la phase de mise en application des normes IPSAS exige des ressources financières et humaines importantes, ce qui amoindrit la capacité d'entreprendre un autre projet de grande envergure. En outre, si l'établissement des budgets selon la comptabilité d'exercice convient mieux à un environnement stable comme celui du Secrétariat de l'ONU, il est moins adapté à des conditions qui évoluent rapidement, comme dans les opérations de maintien de la paix.

68. **Bien que l'établissement des budgets selon la comptabilité d'exercice ne soit pas une obligation selon les normes IPSAS**, la pratique est défendue par plusieurs autorités dans le domaine de la comptabilité, notamment la Fédération des experts comptables européens (FEE), laquelle a affirmé en 2006 que **les avantages de la comptabilité d'exercice ne pouvaient être pleinement réalisés et intégrés que si les budgets étaient eux aussi établis selon la comptabilité d'exercice**. À défaut, les gestionnaires financiers ne seraient pas prêts à gérer leurs indicateurs clefs selon la comptabilité d'exercice et il est probable qu'ils n'appliqueraient pas intégralement cette méthode dans leurs fonctions financières et qu'ils n'exploiteraient pas tout le potentiel des renseignements de la comptabilité d'exercice comme outil de gestion financière annuelle⁵⁴.

69. Améliorer les progiciels de gestion intégrés pour permettre l'enregistrement simultané de chaque charge dans les registres d'exercice et livres de caisse, comme cela a déjà été fait par certains fournisseurs, facilitera la comparaison entre les montants effectifs et initiaux.

⁵³ AIEA, Comptes de l'Agence pour 2007, GC(52)/11, par. 100.

⁵⁴ Fédération des experts comptables européens, «Accrual Accounting for more effective public policy» (février 2006).

L'établissement de tableaux comparatifs exigera un effort commun des personnels de la comptabilité et du budget, qui ont jusqu'à présent travaillé séparément et manquent d'expérience dans ce nouveau domaine.

5. Comptabilisation des produits

70. La comptabilisation des produits est un autre domaine techniquement exigeant. La norme IPSAS 23 – **Produits des opérations sans contrepartie directe**⁵⁵ (par opposition aux produits d'opérations de vente ou de location) détermine le moment où les produits doivent être comptabilisés et la manière dont ils doivent être évalués. La difficulté pour les organismes des Nations Unies, par rapport au secteur privé, découle essentiellement de la prédominance (80 à 90 %) de telles opérations sans contrepartie dans l'activité de ces organismes et de l'obligation de faire la distinction entre les divers types d'opérations et de produits, qui doivent être comptabilisés de différentes façons. Les contributions statutaires seront traitées de manière analogue par tous les organismes, mais les **différents types de contributions volontaires et d'annonces de contributions requièrent un traitement comptable spécifique**, qui dépendra d'une étude et d'une interprétation attentives des accords de financement⁵⁶. Les milliers de fonds d'affectation spéciale créés dans le système des Nations Unies posent un véritable problème à cet égard⁵⁷.

6. Comptabilité par fonds

71. Les fonds correspondent à la mise en commun de ressources pour mener à bien certaines activités ou atteindre certains objectifs conformément à des restrictions d'ordre législatif ou réglementaire à l'utilisation de ces ressources. La plupart des organismes des Nations Unies utilisent une comptabilité par fonds dans le cadre des Normes comptables du système des Nations Unies. En conséquence, les états financiers devraient fournir des décomptes et des informations par fonds, étant précisé que l'on «indiquera dans une rubrique distincte la nature de chaque fonds d'immobilisation ou de chaque compte de réserve, le texte qui en porte création, le montant autorisé, la source de financement et les mouvements de fonds enregistrés»⁵⁸. «Dans la présentation des données en colonnes, les organisations auront à préciser clairement les fonds qui sont à la disposition des États membres (budget ordinaire, fonds de roulement, etc.) et ceux qui ne le sont pas (fonds reçus de donateurs pour financer des projets, par exemple).»⁵⁹. Or ces questions ne sont pas traitées dans les normes IPSAS, qui ne disent rien de la comptabilité par fonds, ce qui est une indication supplémentaire que les besoins des organisations intergouvernementales ne faisaient pas partie des préoccupations des rédacteurs des normes IPSAS. Une approche harmonisée a été recommandée par le Groupe de travail mais, au moment de l'étude du CCI, aucune solution commune n'avait été trouvée en raison de la diversité des arrangements avec les donateurs et des interprétations contraires de la notion de «fonds d'affectation spéciale». Il s'agira dès lors d'une question d'application qui devra faire l'objet pour chaque organisme d'un examen et d'un accord avec ses auditeurs externes.

⁵⁵ Lorsqu'une entité reçoit d'une autre entité une valeur sans donner directement de contrepartie de valeur approximativement égale (par exemple, subventions, donations, contributions).

⁵⁶ Par exemple, un donateur peut imposer une condition au transfert de l'actif, en demandant que les ressources soient employées dans un délai de deux ans et en exigeant le remboursement de la partie inutilisée.

⁵⁷ Voir le rapport 2010/7 du CCI «Policies and procedures for the administration of trust funds in the United Nations system organizations».

⁵⁸ Normes comptables du système des Nations Unies, Rev. VIII (01-01-2007), par. 56.

⁵⁹ Normes comptables du système des Nations Unies, Rev. VIII, par. 9.

7. Cours des monnaies étrangères et date de comptabilisation dans les états financiers

72. Aux termes de la norme IPSAS 4 – Effets des variations des cours des monnaies étrangères, «une transaction en monnaie étrangère doit être enregistrée, lors de sa comptabilisation initiale dans la monnaie fonctionnelle, en appliquant au montant en monnaie étrangère **le cours du jour** entre la monnaie fonctionnelle et la monnaie étrangère à la date de la transaction». Cette disposition a été mise en évidence par le National Audit Office (NAO), qui fournit les vérificateurs externes du PAM, pour démontrer que le système existant de fixation du taux de change opérationnel mensuel de l'ONU (UNORE) ne suffisait pas pour répondre aux exigences des normes IPSAS puisque le «cours du jour est le cours de change pour livraison immédiate»⁶⁰. Selon les normes, «un cours moyen pour une semaine ou un mois peut être utilisé pour l'ensemble des transactions dans chaque monnaie étrangère survenant au cours de cette période» tant que les cours de change ne connaissent pas des fluctuations importantes. Néanmoins, ce problème a été résolu par le Groupe de travail en 2009. Il a été décidé que les organismes souhaitant utiliser le taux UNORE au lieu du cours du jour devraient **démontrer que cela ne fausse pas l'évaluation**. Comme suite à cette décision, des procédures ont été mises en place pour réduire au minimum les écarts entre le taux UNORE et le cours du jour, notamment des ajustements à la fin de chaque première quinzaine de chaque mois lorsque certains seuils sont atteints. Il a été en outre décidé que, sur la base des cours du jour, un taux UNORE révisé serait publié fin juin et fin décembre pour qu'il n'y ait pas de différences de taux à la date du bilan.

⁶⁰ Norme IPSAS 4.

IV. EXÉCUTION DES PROJETS IPSAS DANS LE SYSTÈME DES NATIONS UNIES

73. Une fois adopté par tous les organismes des Nations Unies, le principe du passage aux normes IPSAS s'est traduit par une stratégie à deux niveaux supposant la coexistence et l'interaction de projets:

- Au niveau individuel, il incombe à chaque organisme de constituer sa propre équipe et de mettre en œuvre les moyens humains et financiers voulus pour assurer le succès du projet IPSAS. La stratégie concertée initiale prévoyait deux phases: certains organismes «pionniers» appliqueraient les normes en 2008 (un seul a atteint cet objectif), tandis que les autres en feraient de même en 2010.
- Au niveau du système des Nations Unies, une équipe de projet commune est chargée d'élaborer des méthodes comptables afin de promouvoir et de favoriser une compréhension cohérente des dispositions des normes IPSAS, et de faciliter l'examen des difficultés de mise en œuvre communes lorsqu'une démarche globale peut se révéler productive⁶¹.

A. Le projet à l'échelle du système (CCS)

1. Un projet interinstitutions

74. Lorsqu'il a été décidé d'appliquer les normes IPSAS, il a fallu traduire chacune de leurs dispositions en directives et documents directifs utilisables par chaque organisme pour ses projets et besoins propres. Une coopération interinstitutions était indispensable. Assurément, comme l'a déclaré l'ancien vérificateur externe des comptes de l'ONUDI, «Il est d'une importance capitale pour l'Organisation de participer aux différentes réunions et de contribuer à la mise au point d'un mode d'interprétation et d'application cohérent des dispositions des normes IPSAS par tous les organismes des Nations Unies.»⁶².

75. Dans le cadre des activités cofinancées du budget de l'Organisation des Nations Unies, un premier projet intitulé «The accounting standards project» a été engagé en 2005 afin de déterminer la manière dont les organismes des Nations Unies s'aligneraient sur les normes comptables appropriées⁶³. Ce projet s'est conclu en novembre 2005 sur la recommandation d'adopter les normes IPSAS. Un nouveau projet a été approuvé par le Comité de haut niveau sur la gestion pour la période 2006-2009 avec un budget de 1 160 000 dollars des États-Unis par an⁶⁴, afin d'appuyer la mise en œuvre des normes IPSAS à l'échelle du système et d'en assurer l'harmonisation, et de réaliser des économies d'échelle. Le projet a été prorogé jusqu'en 2011, mais son budget a été ramené à 1,33 million de dollars pour l'exercice biennal. Il prévoit un chef d'équipe et deux administrateurs. L'équipe basée à New York, également très restreinte, relève d'un Comité de pilotage, composé de représentants de deux organismes de chacun des principaux centres du système des Nations Unies (New York, Genève, Vienne et Rome), qui se réunit tous les deux mois. Relevant lui-même du Groupe de travail, il est constitué de cadres financiers d'organismes des Nations Unies et est chargé de définir l'ordre des priorités et la nature des tâches et de suivre l'état d'avancement du projet IPSAS.

⁶¹ A/62/806.

⁶² ONUDI, Rapport du Commissaire aux comptes sur les comptes de l'Organisation des Nations Unies pour le développement industriel pour l'exercice biennal 2006-2007 terminé le 31 décembre 2007, IDB.35/3, par. 13.

⁶³ CEB/2005/HLCM/R.21.

⁶⁴ Voir tableau dans le document A/64/355.

L'équipe a défini dans leurs grandes lignes les règles comptables afin d'en assurer la cohérence et l'harmonisation, et de favoriser un débat sur les difficultés de mise en œuvre communes lorsqu'une démarche globale peut se révéler productive et propre à améliorer la qualité de l'information financière. Elle a aussi mis en place un processus d'examen auquel participent quatre groupes de discussion régionaux constitués de comptables des organismes des Nations Unies. Ces groupes de discussion, établis à New York, Genève, Vienne et Rome, examinent les documents relatifs aux règles et directives comptables rédigés par l'équipe et formulent des recommandations et des observations que l'équipe analyse puis soumet au Groupe de travail aux fins d'examen et d'approbation. En 2010, des groupes de travail interinstitutions ont été créés en vue de partager les connaissances et les données d'expérience sur certains aspects essentiels des normes IPSAS, comme les avantages accordés au personnel, les entités contrôlées, les services communs, les stocks et les droits d'utilisation de locaux cédés sans contrepartie en vertu d'accords collectifs⁶⁵, tandis que l'équipe chargée du projet à l'échelle du système assurait l'orientation et le soutien du projet. Enfin, l'équipe est également chargée de faire valoir auprès de l'IPSASB les problèmes comptables des Nations Unies, sans avoir plus d'influence qu'un observateur dans un club.

76. Si de l'avis de la plupart des comptables des organismes interrogés en 2009, **cette coopération interinstitutions était très utile**, certains ont exprimé leurs préoccupations à propos de ce qu'ils considéraient comme une normalisation excessive, même dans des cas où la pertinence de solutions toutes faites n'était pas démontrée. Il a été en outre observé que le processus d'harmonisation avait retardé la réalisation d'un consensus sur des principes essentiels des normes IPSAS comme le traitement des produits, des charges et des actifs des projets. Tenant compte de ces observations critiques, le Groupe de travail a décidé en mai 2010 d'autoriser et de gérer cette diversité des principes comptables entre organismes, qui résultait de différences dans leurs cadres réglementaires, leurs dispositifs institutionnels, leurs mandats, leurs modes de fonctionnement, etc.; des conventions et pratiques de référence seraient établies si nécessaire, et des mécanismes seraient mis en place aux fins de suivi et d'harmonisation.

2. Résultats attendus et services

77. En 2006, l'équipe a communiqué sa première série de règles et directives comptables relatives aux normes IPSAS pour examen par les quatre groupes de discussion régionaux. Depuis, elle a établi des notes d'information, rapports et directives contenant des propositions détaillées d'harmonisation des conventions et directives comptables conformes aux normes IPSAS. En décembre 2009, les rapports et notes d'information de l'équipe et les comptes rendus des réunions s'y rapportant ont permis d'établir **59 documents relatifs aux règles et directives comptables** qui ont été examinés par le Groupe de travail puis approuvés par le Réseau finances et budget et par le Comité de haut niveau sur la gestion⁶⁶.

78. L'équipe est également chargée d'administrer et de mettre régulièrement à jour la page Web consacrée aux normes comptables sur le site Web du CCS, et assure également le service des réunions semestrielles du Groupe de travail. L'équipe du CCI a été invitée à assister à sa réunion de Rome en mai 2009 et a fait un exposé sur l'élaboration de son étude.

⁶⁵ Par exemple le Centre international de Vienne, que certains organismes des Nations Unies sont autorisés par l'Autriche à utiliser sans autres charges que les frais d'entretien, ou les dispositions figurant dans les accords sur le statut des forces (ou des missions) signés par le Département des opérations de maintien de la paix de l'ONU. Les normes IPSAS n'ont pas prévu de telles situations.

⁶⁶ Liste reproduite à l'annexe I de chacun des rapports intérimaires sur l'adoption des normes IPSAS (A/62/806 et A/64/355).

79. L'équipe est en relation avec les organismes et suit les progrès qu'ils réalisent pour se conformer aux normes IPSAS à l'aide d'une liste de questions qui leur est régulièrement adressée. Elle communique aussi avec leurs auditeurs externes, en leur adressant des copies de ses rapports et directives. Elle a en outre établi un mode de communication officielle avec le Groupe technique du Groupe d'auditeurs externes en vue d'obtenir son avis sur les règles et directives comptables⁶⁷.

80. Un résultat important de l'équipe a été la mise au point de **modules de formation aux normes IPSAS** utilisables à l'échelle du système. Après un retard de plusieurs années, les 18 cours sont désormais tous achevés. Ils comprennent 7 cours de formation assistée par ordinateur et 11 cours dispensés par un formateur, désormais disponibles sur Internet et sur CD-ROM. Si chaque organisme est responsable de l'élaboration de son propre plan de formation à l'application des normes IPSAS et de le mettre en œuvre, ces cours sont ouverts à des participants de tous les organismes.

81. Les modules de formation portent sur des thèmes allant de l'application générale des normes IPSAS jusqu'à des aspects techniquement spécialisés. Ainsi qu'il ressort du rapport intérimaire du CCS sur l'application des normes IPSAS, les commentaires sur les cours ont été très positifs. Il est prévu que ces cours soient dispensés pendant plusieurs années, en fonction des plans de formation et du calendrier d'application.

82. **Le travail restant à effectuer** portera notamment sur les domaines suivants: résolution de toutes les questions éventuelles; évaluation formelle des matériels de formation; administration des cours (modifications en fonction des évolutions dans l'application des normes IPSAS); et traduction des cours en français et en espagnol. Le Comité de haut niveau sur la gestion a approuvé des ressources pour la période 2010-2011 destinées à l'administration et à la communication d'informations sur l'adoption des normes IPSAS, l'évolution des règles et directives comptables et la participation à l'IPSASB, mais n'a rien prévu pour la poursuite des travaux sur la formation aux normes IPSAS.

83. En dépit de son effectif réduit (un chef d'équipe P-5 et trois administrateurs en 2008, ramené à un chef d'équipe, deux administrateurs à plein temps et un agent des services généraux à temps partiel pour 2010-2011), il est généralement convenu que l'équipe joue un rôle important pour faciliter le travail interinstitutions du CCS concernant les normes IPSAS.

B. Les projets des organismes des Nations Unies: aspects stratégiques et diversité

1. Gouvernance et gestion du changement

84. Selon la Fédération des experts comptables européens⁶⁸, plusieurs **conditions essentielles doivent préexister dans les entités du secteur public** pour garantir que l'introduction d'une comptabilité d'exercice ne sera pas seulement techniquement réussie, mais améliorera aussi la qualité de la gestion financière et renforcera l'indépendance et la transparence de l'information financière. Ces conditions devraient être notamment les suivantes:

- Consultation et acceptation;
- Participation de spécialistes de la comptabilité et d'autres acteurs intéressés;

⁶⁷ A/62/806.

⁶⁸ FEE, 2003, *ibid.*

- Élaboration conjointe de normes comptables;
- Appui des auditeurs externes;
- Formation générale à la gestion;
- Approche culturelle appropriée;
- Solide processus de vérification;
- Environnement exempt de corruption;
- Vigilance à l'égard des échéances;
- Capacité informatique;
- Volonté d'utiliser des incitations et des pénalisations;
- Approche de la comptabilité d'exercice.



Risque: L'absence de l'une ou l'autre de ces conditions pose un risque sérieux.

85. De l'avis de l'Inspecteur, il est maintenant difficile de savoir si ces conditions existaient dans les organismes des Nations Unies entre 2005 et 2007, lorsque des décisions individuelles et collectives ont été prises sur l'adoption des normes IPSAS à compter de 2010.

86. La notion d'«acceptation» est particulièrement pertinente dans le cas de cette réforme et signifie, en l'occurrence, que les fonctionnaires sont disposés à admettre que les réformes modifieront le rôle des responsables de la gestion financière, entraînant des changements importants des influences et des responsabilités. L'acceptation doit dépasser un cercle relativement restreint de technocrates. **L'administration doit être convaincue qu'une telle décision, si elle est sérieusement suivie, apportera à l'organisation des avantages clairs et concrets**, qui compenseront les difficultés et les complexités liées à la transition. Vu le caractère critique du projet, il est indispensable qu'il y ait un engagement total de la direction et des responsables des finances, du fait en particulier qu'une telle entreprise requiert un changement important des comportements professionnels et risque de susciter des résistances.

87. La résistance est inhérente au **processus de changement**. Comme l'a fait observer John P. Kotter, l'un des meilleurs spécialistes de la direction d'entreprise dans le monde, il est toujours douloureux pour les communautés humaines d'être forcées de s'adapter à des conditions changeantes⁶⁹. À partir de son observation des erreurs couramment commises dans la conduite du changement, il a défini une démarche intéressante en huit étapes, qui peut être résumée comme suit:

- Créer un sentiment d'urgence;
- Créer une coalition ayant un rôle directeur;
- Développer une vision et une stratégie;

⁶⁹ Leading change: Why transformation efforts fail. John P. Kotter. Harvard Business Review, 1994.

- Communiquer la vision du changement;
- Créer les moyens d'une action largement ouverte;
- Générer des victoires à court terme;
- Consolider les acquis et produire de nouveaux changements;
- Ancrer les nouvelles approches dans la culture.

88. Les trois premières étapes sont particulièrement bien adaptées dans la perspective du passage aux normes IPSAS. **Pour mettre le changement en marche au sein d'une organisation, il faut qu'une forte coalition montre la voie.** Le bon assemblage de personnes, le niveau de confiance et une vision commune sont des facteurs essentiels pour assurer le succès de cette équipe et vaincre les forces qui défendent le statu quo. En outre, un chef de file seul ne peut pas faire évoluer les choses. Cette équipe doit aussi jouir d'une crédibilité suffisante au sein de l'organisation pour être efficace.

89. **Il est impératif que tous les hauts responsables comprennent l'importance, la portée et les avantages à attendre du passage aux normes IPSAS.**

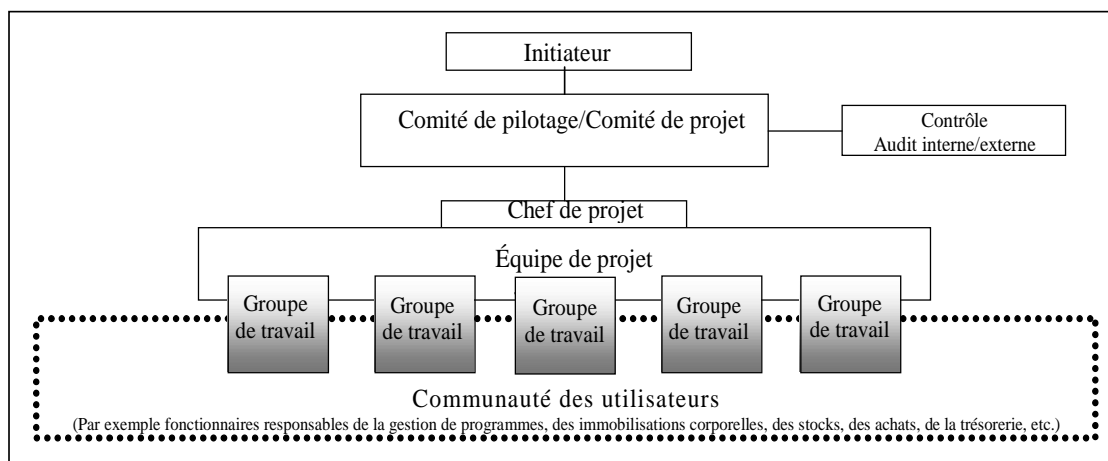
Pratique optimale 1

Le succès de la mise en application des normes IPSAS requiert l'établissement d'un comité interdépartemental de pilotage ou d'un organe équivalent chargé de veiller à ce que la direction comprenne les objectifs et la vision motivant le passage aux normes IPSAS. Un mandat de plusieurs années devrait être assigné à ce comité, lequel devrait comprendre des fonctionnaires ou des consultants spécialisés dans la préparation, la conception et la mise en application des progiciels de gestion intégrés.

90. La plupart des organismes ont adopté une structure uniforme de direction du projet (voir fig. 1 ci-dessous) comprenant un initiateur, le plus souvent (donnant l'impulsion stratégique et politique); un comité de pilotage/comité de projet (se réunissant au moins une fois par mois, donnant un avis sur les questions stratégiques et politiques et apportant un appui au plus haut niveau); un organe de contrôle interne et/ou externe (faisant part de ses observations au comité de pilotage); un chef de projet et une équipe de projet (conduisant l'exécution).

91. L'équipe de projet est généralement appuyée par des groupes de travail, composés de spécialistes de tous les domaines fonctionnels pertinents, chargés de fournir des compétences techniques en fonction de leurs activités professionnelles spécifiques au sein de l'organisation.

Figure 1 – Une structure commune de direction de projet



92. Une bonne pratique consiste à **créer un poste à plein temps de chef de projet**, relevant directement de la direction et doté de l'autorité nécessaire pour surmonter les résistances que l'imposition d'une réforme importante des pratiques organisationnelles et des habitudes d'information engendrera inévitablement. La structure de direction du projet IPSAS de l'Organisation des Nations Unies est reproduite en annexe au rapport du CCQAB (A/63/496).

93. Certains organismes, dont l'OIT et l'OMPI, n'ont pas institué de structure formelle d'exécution du projet. Leurs équipes de mise en application étaient des groupes informels relevant du Contrôleur des finances ou du Directeur financier. L'Inspecteur n'est pas certain de l'efficacité de telles structures d'appui et partage l'avis des experts selon lequel une coalition puissante au sommet de chaque organisme devrait appuyer des projets de cette envergure et en communiquer la vision et l'urgence.

94. De nombreux organismes ont une importante composante informatique dans leur équipe de projet puisqu'il faut mettre à niveau les systèmes informatiques pour appuyer l'application des normes IPSAS (voir chap. IV, sect. B. 4 ci-dessous). Néanmoins, ils ont aussi séparé leur projet d'application des normes IPSAS d'un projet de progiciel de gestion intégré sensiblement plus important. Les bonnes pratiques consistent à placer les deux projets distincts sous la même autorité, un comité de projet commun par exemple comme dans le cas du Fonds des Nations Unies pour l'enfance (UNICEF), ou d'un responsable de projet commun (PAM). L'UIT met en œuvre un projet d'intégration conjoint IPSAS-PGI. L'OMS est la seule organisation à n'avoir pas entrepris de projet distinct d'application des normes IPSAS car elle a intégré cette application dans son projet PGI, au risque de négliger certains aspects du passage aux normes IPSAS.

2. Analyse des insuffisances et identification des utilisateurs

95. **Il est indispensable d'évaluer d'abord la portée et l'ampleur des mesures envisagées.** Le passage aux normes comptables internationales suppose un travail important d'étude et d'analyse des processus organisationnels, ainsi que la formulation de principes et règles de procédure. À un certain moment, chaque institution ou organisation doit élaborer ses propres règles, conformément à ses propres modes de fonctionnement et objectifs. La planification, s'inspirant de l'ancien proverbe grec «Connais-toi toi-même», devrait s'appuyer sur une vision claire des objectifs assignés à l'entité concernée et une connaissance

approfondie de ses activités, mécanismes et flux comptables existants. Une bonne pratique consiste à définir dès le début le contenu de l'information dans le cadre des normes IPSAS **en intégrant les renseignements opérationnels et financiers et en identifiant les utilisateurs actuels et potentiels des futurs rapports financiers**. Les utilisateurs internes sont notamment les hauts responsables, les services ordonnateurs et les vérificateurs internes. En juin 2010, 81 % des organismes avaient étudié les normes et déterminé l'incidence de chacune d'elles. L'Organisation des Nations Unies n'en faisait pas partie.

96. Les utilisateurs externes sont notamment les membres des organes directeurs, les gouvernements, les auditeurs externes, les analystes politiques et financiers, les agences de notation, les médias et le grand public. Les utilisateurs devraient obtenir des renseignements financiers sur des questions comme les ressources contrôlées par l'entité, le coût de ses opérations (coût de la fourniture de biens et de services), de meilleures informations sur les flux de trésorerie et autres données financières utiles pour évaluer la situation financière de l'entité et ses modifications, et pour **déterminer si elle fonctionne de manière économique et efficace**. Les utilisateurs peuvent aussi utiliser les rapports financiers pour évaluer la bonne gestion des ressources par l'organisation et son respect de la législation. En définitive, la **qualité des renseignements fournis** dans les rapports financiers détermine l'utilité de ceux-ci pour les utilisateurs. À cet égard, la comptabilité d'exercice impose aux entités de tenir des états complets d'actifs et de passifs dans leurs bilans et d'identifier et d'enregistrer toutes les opérations hors bilan.

Pratique optimale 2

Pour réussir le passage aux normes IPSAS, il est indispensable d'entreprendre d'abord une analyse des insuffisances des méthodes de fonctionnement, procédures, modes d'information financière et fonctionnalités élaborés dans le cadre des Normes comptables du système des Nations Unies, puis de procéder à une étude approfondie des exigences et incidences de chaque norme IPSAS.

3. Une stratégie échelonnée et planifiée

97. Les organismes ne devraient pouvoir prétendre qu'ils se conforment aux normes IPSAS que lorsqu'ils ont mis en place et expérimenté les règles et procédures régissant l'application des normes. Dans le cadre de la stratégie d'adoption, chaque organisme devrait avoir planifié un calendrier réaliste pour opérer les changements de principes et de procédures, en optant soit pour une transformation du jour au lendemain («big bang»), une mise en application au jour «J» bien planifiée à l'avance, soit pour une application progressive, par groupes de normes. La réaction collective du système des Nations Unies a été une «approche “big bang” échelonnée», les précurseurs se fixant la date du 1^{er} janvier 2008 pour l'application et les autres le 1^{er} janvier 2010. De fait cependant, les stratégies de certains organismes étaient mal définies et la durée de la période de transition a dépendu de l'environnement et des contraintes propres à chacun. Dans certains cas, elle a été fortement influencée par les recommandations de cabinets de consultants.

98. L'expérience des pays qui ont été les premiers à passer aux normes IPSAS (Nouvelle-Zélande, Canada, États-Unis et Royaume-Uni) montre que le passage a pris en moyenne dix ans. En France, le passage, du type «big bang», n'a pris que cinq ans (2001-2006), grâce à une nette séparation des responsabilités (services ordonnateurs et certificateurs), des méthodes de référence proposées par des experts britanniques, américains et canadiens et, surtout, l'assistance pendant trois ans d'une équipe spécialisée de 15 experts.

99. À l'instar de l'OCDE durant la même période (2000-2005) et avec le même succès, la CE a expérimenté un processus accéléré bien préparé. Elle a respecté les échéances fixées dans son règlement financier pour l'élaboration d'états financiers conformes aux normes internationales, en menant à bien des études financières et de faisabilité en 2002 et des études comptables en 2003, et en rassemblant en 2004 toutes les informations nécessaires à un solde d'ouverture le 1^{er} janvier 2005. Cela montre qu'**une «stratégie du big bang» est non seulement compatible avec une planification rigoureuse, mais qu'elle peut aussi la garantir.**

100. L'approche «big-bang» présente plusieurs avantages certains et peut aider les organismes à se conformer plus rapidement aux normes IPSAS. Elle comporte cependant plus de risques, un tel changement immédiat obligeant à prendre une série de mesures simultanées, ce qui crée une situation difficile pour une petite équipe de projet ou une organisation complexe. L'équipe IPSAS ONU a choisi d'incorporer progressivement les normes IPSAS dans la mesure où le permettaient les systèmes informatiques existants de l'Organisation, en étant consciente que l'année 2013 serait particulièrement difficile, certains bureaux tenant leur comptabilité suivant les Normes comptables du système des Nations Unies et les autres suivant les normes IPSAS. Une solution est actuellement à l'étude avec l'équipe chargée du projet Umoja. Il n'en reste pas moins que l'on peut douter de la possibilité de respecter la date cible de 2014 pour la conformité aux normes. Quel que soit leur choix stratégique, et en particulier lorsque cette approche est adoptée, les **organismes sont incités à établir, en concertation avec leurs auditeurs externes, une série de comptes «à blanc»** sur une période de neuf mois avant la présentation de leurs premiers états financiers annuels conformes aux normes IPSAS, afin de tester leur niveau de préparation à l'application de ces normes. Cela leur donnera des indications importantes sur l'ampleur des modifications et améliorations à apporter pour obtenir une opinion sans réserve de l'auditeur sur leurs états financiers conformes aux normes IPSAS à la clôture de l'exercice. Il leur faudra aussi procéder à des mises à jour régulières de leurs plans de passage aux normes IPSAS et des budgets correspondants, conformément à la recommandation formulée par le Comité des commissaires aux comptes pour le HCR⁷⁰ et l'UNRWA⁷¹.

101. Cela pose une autre question, qui est celle de savoir si des procédures comptables conformes aux normes IPSAS peuvent être **appliquées parallèlement** à des méthodes comptables traditionnelles. De l'avis de l'Inspecteur, il y a là un **risque sérieux et probable** que la volonté d'assurer la conformité future aux normes conduise à sacrifier les activités existantes et que les fonctionnaires soient submergés par les tâches liées à l'adoption des normes IPSAS en plus de leurs fonctions habituelles. La qualité des deux catégories de tâches pourrait s'en ressentir, empêchant toute comparaison valable entre les exercices en cours et ultérieurs.

102. La concurrence entre initiatives touchant à la gestion pourrait présenter d'autres risques sérieux que les hauts responsables et organes directeurs devraient prendre en considération. En 2009, le PNUD a décidé, avec l'accord de son Conseil d'administration, de reporter la mise en application des normes IPSAS de 2010 à 2012. Il a aussi décidé de modifier son approche pour toutes les normes IPSAS et de passer d'une **perspective progressive à une approche «big bang»**. La motivation essentielle était la volonté d'atténuer les risques résultant de multiples initiatives concurrentes de changements organisationnels, en particulier la mise en œuvre à l'échelle du système de la réforme du régime des engagements et le

⁷⁰ A/63/5/Add.5, chap. II, par. 52.

⁷¹ A/63/5/Add.3, chap. II, par. 51.

nouveau système d'administration de la justice, tous deux approuvés par l'Assemblée générale et devant entrer en vigueur en juillet 2009. Le report devait aussi permettre au PNUD de consacrer suffisamment de temps et de ressources à un programme global de gestion du changement (par exemple actions intensives de formation et de communication) et de laisser assez de temps aux bureaux de pays pour se préparer aux conséquences de l'adoption des normes IPSAS, par exemple en se dotant des effectifs suffisants et des compétences requises. Ainsi, les bureaux de pays ne seraient pas surchargés en 2008, année au cours de laquelle ils devraient entreprendre plusieurs autres actions importantes, comme la budgétisation axée sur les résultats et les plans stratégiques.

Pratique optimale 3

En cas de changement majeur dans l'environnement du projet, il est important que les organisations réévaluent leur stratégie initiale d'adoption, en y apportant les ajustements nécessaires.

4. Gestion du projet

103. La bonne gestion, l'appropriation du projet, la précision dans la définition des responsabilités et l'attribution des tâches, une forte participation de toutes les parties concernées et des synergies entre sous-projets sont essentielles pour un passage harmonieux aux normes IPSAS. Comme l'a dit un responsable de la CE à propos de l'expérience réussie de celle-ci, ce qui importe, ce ne sont pas les normes ni les règles comptables, c'est la gestion du projet.

104. Au mois de juin 2010, 86 % des organismes disposaient d'un calendrier et d'un plan d'exécution précis (81 % en décembre 2009). Certains organismes (par exemple, UNICEF, PNUD, PAM, UNESCO et OACI) ont élaboré des procédures formelles de gestion du projet, souvent à partir des enseignements tirés de la gestion de précédents projets et initiatives stratégiques. D'autres (par exemple, l'Organisation des Nations Unies pour l'alimentation et l'agriculture (FAO), l'Agence internationale de l'énergie atomique (AIEA) et le Bureau des Nations Unies pour les services d'appui aux projets (UNOPS)) ont adopté des outils normalisés de gestion de projet comme «PRINCE2»⁷². Les principales caractéristiques de ce dernier sont les suivantes:

- Accent mis sur la justification du projet;
- Définition d'une organisation structurée pour l'équipe de gestion de projet;
- Approche de planification basée sur le produit;
- Division du projet en étapes gérables et contrôlables;
- Flexibilité pour l'application au niveau approprié du projet⁷³.

105. De nombreux projets ont une importante composante informatique puisqu'il faut mettre à niveau les systèmes informatiques pour appuyer l'application des normes IPSAS. Cela crée une véritable dépendance réciproque entre projets et c'est ainsi que les difficultés de

⁷² PRINCE2 (Projects IN Controlled Environments (projets dans des environnements contrôlés)) est une méthode de gestion de projet efficace basée sur des processus – une norme très largement utilisée par l'administration britannique et le secteur privé.

⁷³ Voir <http://www.prince2.com/what-is-prince2.asp>.

financement du progiciel de gestion intégré de l'ONU ont été l'une des principales raisons du retard dans l'application des normes IPSAS. Il y en avait d'autres, et le Comité des commissaires aux comptes a dû recommander d'élaborer la version définitive du calendrier et du plan détaillés de la mise en œuvre des normes IPSAS⁷⁴.

106. Outre l'adoption des principes de la comptabilité d'exercice, les mesures requises pour la mise en conformité avec les normes IPSAS sont notamment la mise en place d'un **nouveau système de comptabilité intégré**, lequel devrait fournir les outils nécessaires à la présentation d'une comptabilité d'exercice, notamment des informations sur les méthodes de comptabilisation, les règles d'évaluation et les principes comptables adoptés. Cela devrait permettre d'améliorer la qualité de l'information financière et de dresser un tableau plus exact de la situation financière d'un organisme sous l'angle des actifs et passifs, de l'exécution du budget et des flux de trésorerie.

107. À cet effet, il est nécessaire de concevoir un **jeu complet de méthodes comptables**. Selon la Commission européenne, il faut:

- Identifier les personnes chargées de concevoir et de réviser les méthodes avant approbation finale;
- Établir des calendriers pour la conception et l'approbation;
- Recenser les transactions et les soldes nécessitant des méthodes comptables;
- Déterminer le degré d'information requis sur ces méthodes (des directives minimales suffisent lorsque les employés sont familiarisés avec la comptabilité d'exercice et les normes appliquées);
- Réviser les méthodes comptables en vigueur afin de déterminer si elles conviendront à la nouvelle base de comptabilité;
- Appliquer les normes IPSAS ou d'autres sources d'orientation faisant autorité à des opérations et à des faits comptables spécifiques;
- Obtenir un recensement exhaustif des événements comptables, au bilan ou hors bilan;
- Concrétiser le bilan d'ouverture et mettre en place des procédures de contrôle interne⁷⁵ garantissant l'exactitude et l'exhaustivité des données;
- Gérer le contrôle interne (politiques et procédures élaborées et mises en place par la direction pour garantir la légalité et la régularité des transactions, notamment en assurant la préservation des actifs et de l'information, la qualité des documents comptables et la production, en temps utile, d'informations financières et de gestion fiables);
- Assurer l'interopérabilité⁷⁶.

⁷⁴ A/65/5 (vol. 1), par. 33.

⁷⁵ Dans le contexte de la comptabilité, le contrôle interne est généralement défini comme l'ensemble de méthodes et procédures élaborées et mises en place par la direction pour assurer la protection du patrimoine et de l'information, la qualité de l'enregistrement comptable et la production en temps voulu et la fiabilité des informations financières et de gestion.

108. L'Inspecteur a constaté que les équipes de projet travaillaient avec le maximum d'efficacité en suivant les principes ci-après:

- Définition claire et d'un commun accord des responsabilités au sein d'une équipe pluridisciplinaire;
- Détermination des représentants de chaque groupe d'utilisateurs;
- Réunions régulières des équipes à tous les niveaux;
- Approche de l'équipe caractérisée par la flexibilité plutôt que la rigidité.



Risques:

- Sous-estimation du montant des ressources nécessaires à l'équipe de projet;
- Confusion quant aux rôles respectifs de l'équipe de projet et du comité de pilotage;
- Caractère purement formel du comité de pilotage;
- Domination d'une fonction au sein du comité de pilotage⁷⁷ (ou du comité de supervision).

Pratique optimale 4

La mise en œuvre des normes IPSAS est plus efficace si elle fait l'objet d'un projet à part entière et distinct. Pour faciliter cette mise en œuvre, il convient d'adopter des méthodes éprouvées de planification et d'exécution de projet, avec notamment une définition précise des objectifs stratégiques, des résultats attendus, des délais, des étapes et des procédures de suivi.

5. Progiciels de gestion intégrés (PGI)

109. L'établissement de nouveaux systèmes de PGI est une condition préalable à la mise en œuvre progressive des normes IPSAS par les organismes des Nations Unies. Actuellement, de tels systèmes sont, soit tout à fait prêts et opérationnels, soit en train d'être mis en place dans les bureaux extérieurs. Une **analyse détaillée des insuffisances** devrait s'accompagner d'une **estimation réaliste des tâches requises par les changements à effectuer. Les projets IPSAS et PGI devraient donc dans la mesure du possible conjuguer leurs efforts et coopérer étroitement**⁷⁸.

110. **Dans le cas de la Commission européenne et du PAM, qui ont été pionniers en la matière, même l'établissement des soldes d'ouverture s'est révélé une tâche ardue.** Les soldes d'ouverture conformes aux normes IPSAS au 1^{er} janvier de l'année Y seront basés sur

⁷⁶ Voir Commission des Communautés européennes, Communication de la Commission, COM (2002).

⁷⁷ Le Comité de pilotage comprend des participants des départements des finances, du budget, des ressources humaines, des services informatiques, de la formation, des relations extérieures, des utilisateurs de terrain, et des auditeurs.

⁷⁸ Voir rapport A/64/531 du CCQAB, fin du paragraphe 12.

les soldes au 31 décembre de l'année Y-1 recalculés⁷⁹ selon les normes IPSAS à partir des normes comptables du système des Nations Unies.

111. La Commission européenne est un bon exemple des difficultés qui se posent à cet égard. Toutes les données nécessaires à la comptabilité d'exercice ont été chargées dans le système comptable central de la Commission en janvier 2005, soit plus de 7 000 factures ou déclarations de dépenses, 30 000 préfinancements, 92 000 actifs et 3 100 garanties. Chaque service⁸⁰ a été invité à vérifier l'exactitude de ces chargements de données pour le 1^{er} mai 2005 et, en juillet 2005, plus de 50 directeurs généraux (DG) et chefs de service ont été appelés à valider formellement leurs soldes opérationnels d'ouverture. Après avoir procédé à des vérifications et à des contrôles, chaque DG a validé les chiffres mais a demandé certaines corrections pour garantir la qualité des données. La dernière validation a été transmise en janvier 2006. En 2005, la principale activité dans le cadre de la transition a consisté à finaliser au 1^{er} janvier 2005 **les soldes d'ouverture, établis conformément aux principes de la comptabilité d'exercice**, une tâche qui s'est révélée ardue tant pour la DG Budget que pour tous les autres services. La DG Budget a procédé à des évaluations et des contrôles de cohérence pour garantir la qualité des données.

Pratique optimale 5

Afin de minimiser les éventuels problèmes de transition, il paraît raisonnable d'élaborer une stratégie qui permette d'établir les soldes d'ouverture conformément aux normes IPSAS à la date d'application fixée (premier jour de la première année) ainsi que les soldes de clôture du jour précédent, déterminés à partir des anciennes normes (Normes comptables du système des Nations Unies) mais facilement traduisibles en normes IPSAS.

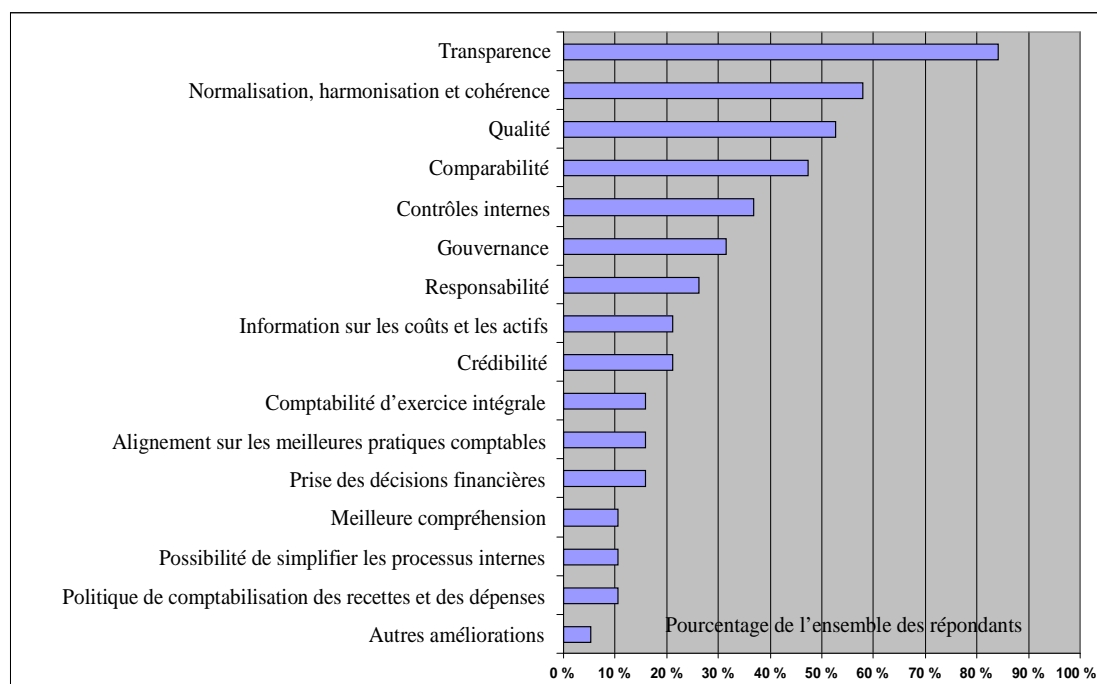
6. Tenir compte de l'organe directeur et de ses attentes initiales

112. Les États membres ont décidé d'adopter les normes IPSAS en pensant que cela serait bénéfique pour leurs organisations respectives et ils ont alloué des ressources à cet effet. Les organes directeurs sont donc en droit d'être tenus informés des progrès escomptés et réalisés pendant la phase de transition, même si cela nécessite que l'on consacre des efforts à la rédaction de rapports pour expliquer certaines questions particulièrement techniques. Les administrateurs devraient notamment faire part de leurs attentes et les comparer aux résultats obtenus dans un esprit de gestion axée sur les résultats.

113. D'après les réponses des secrétariats au questionnaire du CCI, les principaux avantages que les organismes des Nations Unies attendaient d'un passage aux normes IPSAS étaient les suivants: plus grande transparence des états financiers (84,2 % des répondants), normalisation, harmonisation et cohérence (57,9 %), qualité (52,6 %), comparabilité (47,4 %), meilleurs contrôles internes (36,8 %), et autres avantages indiqués dans la figure 2.

⁷⁹ Les états financiers de l'exercice précédent doivent être recalculés pour exprimer les informations financières conformément aux normes IPSAS.

⁸⁰ Un service est une unité administrative au sein de la Commission européenne.

Figure 2: Avantages attendus de l'application des normes IPSAS

Source: Réponses au questionnaire du CCI.

Pratique optimale 6

En vue d'assurer la participation durable des organes directeurs au processus de changement et d'obtenir leur adhésion, les informer régulièrement des progrès réalisés dans l'application des normes IPSAS et les prier d'adopter les décisions nécessaires, notamment en ce qui concerne les modifications à apporter au règlement financier et l'allocation de ressources au titre du projet.

Les recommandations ci-après devraient permettre d'améliorer la responsabilité, l'efficacité et l'efficience:

Recommandation 1

Les organes délibérants devraient prier leurs chefs de secrétariat respectifs d'établir régulièrement des rapports sur l'état d'avancement de l'application des normes IPSAS.

Recommandation 2


Les organes délibérants devraient prévoir l'appui, le personnel et le financement nécessaires pour assurer un passage réussi et effectif aux normes IPSAS.

7. Ressources humaines

114. D'après les réponses au questionnaire adressé aux organisations par l'Équipe spéciale sur les normes comptables en janvier 2009, 52 % des organisations disposaient d'un responsable du projet à temps plein, 33 % d'un responsable à temps partiel, et 14 % devaient en nommer un, à temps complet ou partiel (pourcentage qui est tombé à 5 % en juin 2010). En

juin 2009, 68 % des organisations ayant répondu au questionnaire du CCI ont indiqué qu'elles disposaient des ressources humaines nécessaires pour affecter une équipe à l'application exclusive des normes IPSAS. En juin 2010, 88 % des organisations s'apprêtant à appliquer les normes en 2010 avaient nommé un administrateur pour le projet. Les projets IPSAS sont généralement appuyés par une petite équipe (quatre personnes au maximum), un responsable étant affecté au projet à temps complet. Les autres membres de l'équipe travaillent en général sur le projet à temps partiel, parallèlement à leurs tâches habituelles. Il est essentiel que toutes les organisations analysent les changements requis et **repèrent les éventuelles insuffisances existant au niveau de leurs ressources humaines**. Elles doivent déterminer s'il leur est possible de trouver les compétences nécessaires parmi leur personnel et/ou s'il leur faut recruter des experts extérieurs pour s'occuper des nouvelles tâches et des problèmes qui se posent. Certaines équipes ont dû négocier à l'avance le temps à consacrer au projet IPSAS (c'est le cas, par exemple, à l'Union postale universelle (UPU)). En 2009 et 2010, l'absence d'une équipe IPSAS suffisamment étoffée était l'une des principales raisons avancées par les organisations pour expliquer le report de l'application des normes. Le transfert de certains membres des équipes d'une organisation à l'autre ne facilite pas les choses. En juin 2010, six organisations n'avaient toujours pas d'équipe IPSAS au complet.

115. Compte tenu de ce que l'on sait aujourd'hui, **il est essentiel que toute entreprise IPSAS commence par une analyse des lacunes et un inventaire des compétences** afin de recenser les personnes compétentes et expérimentées dont dispose l'organisation en matière comptable et financière et de déterminer **dans quelle mesure et pour combien de temps il sera nécessaire de faire appel à une expertise extérieure** pour compléter les capacités internes.

-  **Risque:** Une stratégie qui ne prend pas en compte les besoins en ressources humaines découlant de l'application des normes IPSAS risque de provoquer une désaffectation du personnel si celui-ci a du mal à concilier ses tâches habituelles avec celles du projet.

Pratique optimale 7

Pendant la transition vers les normes IPSAS, les organisations devraient déterminer puis budgétiser les ressources humaines additionnelles dont elles ont besoin dans les domaines administratif, budgétaire et financier, non seulement pour assurer un passage réussi aux normes IPSAS mais aussi pour continuer d'assurer le respect de ces normes en disposant de moyens suffisants. S'il le faut, des fonds supplémentaires devraient être obtenus auprès des organes directeurs ou d'autres sources, en évitant tout conflit d'intérêts.

Pratique optimale 8

Il est essentiel de tenir compte du coût de la formation du personnel pour un passage réussi aux normes IPSAS. Des ressources financières devraient être prévues pour former des spécialistes au sein des organisations dans les domaines de la comptabilité, de la gestion et de l'administration du changement ou pour engager des experts extérieurs.

116. La plupart des organisations ont indiqué, dans leurs réponses au questionnaire du CCI, qu'elles disposaient de ressources humaines «suffisantes» ou «partiellement suffisantes». Cependant, du fait de calendriers serrés, elles avaient des **difficultés à trouver des experts IPSAS**. La FAO, l'ONUDI, le HCR et l'UNOPS manquaient tous de personnel pour mettre correctement en œuvre les normes IPSAS. Les experts IPSAS (nouveau profil) étant recherchés à la fois par les gouvernements, les municipalités et les organisations, leur recrutement était en outre plus difficile et plus coûteux. Alors même que le succès du projet dépend de l'expertise disponible, les organisations, pour des raisons budgétaires, ne peuvent généralement offrir que des contrats à court terme, ce qui rend les conditions contractuelles moins attractives. Certaines organisations, dont l'ONU, l'UNICEF et le PAM, ont estimé qu'il serait utile d'inclure des experts-comptables dans leur équipe de projet. Évoquant, lors d'une réunion de l'Équipe spéciale sur les normes comptables, le problème des futurs besoins en ressources humaines, le représentant de l'ONU a insisté sur la nécessité de commencer immédiatement à recruter des experts-comptables et de réfléchir au moyen de les garder, au moins pendant la phase d'application. Le Comité des commissaires aux comptes, dans son analyse rigoureuse des questions relatives à l'application des normes IPSAS à l'échelle du système des Nations Unies, a recommandé d'accroître les effectifs de l'équipe du projet⁸¹. L'UNICEF et l'UNESCO offrent des exemples de bonnes pratiques. La première a mis au point un réseau informel de professionnels de façon à associer au projet des experts internes, tandis que l'UNESCO espère parvenir à **associer activement le personnel** tout au long du processus d'adoption, le but étant d'assurer que sa structure et ses opérations soient parfaitement comprises et de faciliter la conservation d'un savoir sur les normes IPSAS au sein de l'Organisation. En tant que tel, le rôle essentiel de l'équipe de gestion du projet est assuré en interne. Les consultants et le cabinet international de comptables PricewaterhouseCoopers (PWC) fournissent un appui, principalement des conseils et une assistance pour la gestion du projet ainsi que des contributions techniques, suite à l'examen de la documentation IPSAS.

8. Ressources financières

117. **Malgré des problèmes de financement, la quasi-totalité des organisations ont travaillé dans le cadre des crédits alloués au titre de leurs projets d'application des normes IPSAS, ce qui a parfois entraîné de grandes difficultés pour le personnel concerné.** Pour financer le projet, les organisations ont utilisé leur budget ordinaire, des ressources extrabudgétaires, des fonds de réserve, des produits reportés et des excédents budgétaires d'exercices antérieurs. Si certains secrétariats ont été très précis dans leurs prévisions, d'autres ont sous-estimé les besoins au titre du projet IPSAS.

118. L'analyse des données relatives aux budgets IPSAS et PGI, qui ne sont toutefois pas entièrement comparables, montre que si de grandes organisations comme le PNUD et la FAO avaient des budgets d'exécution importants en chiffres absolus (étant donné leur taille et leurs nombreux bureaux extérieurs), les budgets IPSAS+PGI d'organisations plus petites comme l'OMM, l'OMI et l'UPU ont représenté une part non négligeable du total des budgets annuels. À l'OMS, le projet IPSAS n'était pas considéré comme un projet distinct. Trouver un financement pour le projet s'est avéré particulièrement difficile pour certaines organisations plus petites, surtout lorsque les allocations de fonds ne pouvaient provenir que de crédits budgétaires reportés (cas, par exemple, de l'OACI) ou d'excédents d'exercices antérieurs (pis-aller en cas de restrictions budgétaires ou de cycles budgétaires non alignés). Depuis juin 2010, toutes les organisations ont approuvé un budget pour leur passage aux normes IPSAS.

⁸¹ A/65/5 (vol.1), par. 33.


Le Comité des commissaires aux comptes a recommandé à la Cinquième Commission de l'ONU de surveiller de près les coûts afin d'empêcher toute escalade excessive inutile (12 mai 2009).

9. Le PGI et ses interactions avec l'application des normes IPSAS

119. Un **progiciel de gestion intégré** (PGI) intègre toutes les données et tous les processus dans un système d'information unifié. Il regroupe notamment plusieurs applications ou toutes les applications de l'organisation (finances, ressources humaines, logistique, achats, inventaires, etc.). Par exemple, quand un ordre d'achat est passé, une procédure d'achat est engagée, un fournisseur est sélectionné, des biens sont commandés et réceptionnés dans l'entrepôt et une facture est reçue et payée. Les données concernant ces activités circulent à travers les différentes unités fonctionnelles d'une entité. Chaque unité enregistre les éléments se rapportant à ses opérations et contribue au bout du compte à l'établissement des états financiers. L'avantage du PGI est de permettre aux utilisateurs de trouver toutes ces informations dans un même système à tout moment au lieu d'avoir à les chercher dans de multiples applications séparées. Les normes IPSAS, qui exigent des éléments venant de nombreux domaines fonctionnels au sein d'une entité, ont donc tout à gagner d'un PGI.

120. Le passage aux normes IPSAS nécessite une analyse précise des insuffisances de tous les systèmes d'information existants afin de voir s'ils permettent d'assurer l'établissement d'une comptabilité d'exercice (notamment du livre d'inventaire et des grands livres des clients et des fournisseurs), une interface avec d'autres systèmes, et une sécurité efficace. En juin 2009, 91 % des organisations avaient procédé à l'évaluation des modifications à apporter à leurs systèmes d'information.

121. La plupart des organisations ont dû actualiser leur PGI ou remplacer leur ancien système (par exemple, le Système intégré de gestion (SIG) utilisé par l'ONU) pour obtenir un cadre qui soit conforme aux normes IPSAS. La modification des procédures comptables en vue d'assurer la conformité avec les normes IPSAS est l'occasion d'adopter de nouveaux processus optimisés en développant, adaptant ou remplaçant les anciens systèmes. L'adoption d'un nouveau PGI se justifie notamment par la nécessité d'harmoniser des systèmes différents ou par le fait que les anciens systèmes ne sont pas capables de prendre en compte certains des processus exigés par les normes IPSAS, d'autant qu'ils avaient été conçus au départ pour automatiser des tâches manuelles plutôt que pour moderniser des procédures internes. Ceci explique pourquoi de grandes organisations décentralisées comme l'OMS, la FAO et l'ONU ont décidé d'associer l'application des normes IPSAS à des projets PGI impliquant les bureaux extérieurs décentralisés. En juin 2010, 90 % des organisations avaient évalué la modification de leurs systèmes.

 **Risques:** Conserver les anciens systèmes en essayant de les améliorer peut nécessiter une intervention manuelle qui augmentera le risque que les données obtenues en partie manuellement servant à l'établissement des états financiers soient inexactes et incomplètes.

D'un autre côté, lier étroitement les projets IPSAS avec des projets de mise en place de nouveaux PGI d'envergure associant les bureaux extérieurs décentralisés risque de donner lieu à des retards importants et à des échéances incertaines, puisque l'application des projets IPSAS dépend du financement et de la gestion des projets PGI.

122. Compte tenu des spécificités des différentes organisations et de l'état de l'architecture de leurs systèmes d'information, il convient de procéder à une analyse stratégique des coûts-

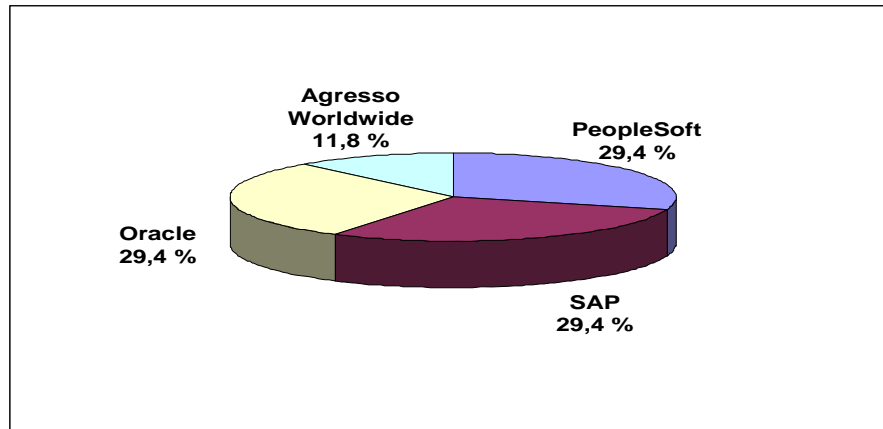
avantages à court, à moyen et à long terme afin de peser le pour et le contre des différentes options suivantes:

- a) Continuer d'utiliser le système actuel;
- b) Adopter un progiciel unique du marché (progiciel standard ou progiciel assorti de modules compatibles);
- c) Adopter un nouveau système intégré avec un progiciel intégré de base et des systèmes sectoriels mis à jour ou développés dans le cadre de l'architecture globale.

L'idéal serait que toutes les fonctionnalités soient pleinement intégrées de façon à assurer la cohérence des données à tout moment. Trois PGI ont été couramment adoptés par de grandes organisations et entreprises. Ils sont produits par PeopleSoft (récemment acquis par Oracle), SAP et Oracle. Les entités moyennes utilisent surtout des systèmes de second rang comme Exact Software, Agresso Worldwide et JD Edwards. La plupart des PGI récents, qui ont été conçus pour être conformes aux normes IFRS, sont capables de répondre aux prescriptions IPSAS à condition de procéder aux configurations nécessaires. **Le choix d'un PGI dépend toutefois principalement des besoins de l'entité, de la fonctionnalité du système et du rapport qualité-prix offert par le fournisseur.** Pour un vaste système multifonctionnel comme l'ONU, la mise en place d'un PGI peut demander un certain temps. **Un problème fondamental réside dans l'incapacité de ces différents systèmes de PGI à communiquer entre eux.**

123. La figure 3 ci-dessous montre les systèmes de PGI adoptés par les organismes des Nations Unies (d'après les données disponibles).

Figure 3: Choix de PGI dans le système des Nations Unies



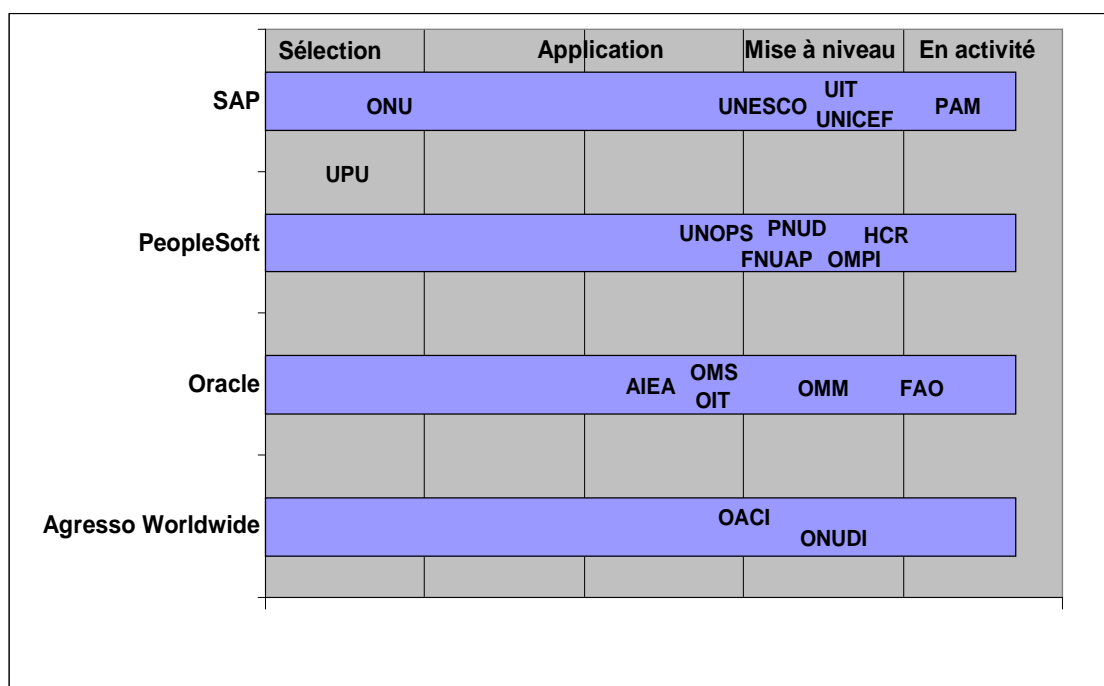
Source: Réponses aux listes de vérification du CCS et au questionnaire du CCI.

124. Dans les grandes organisations, la mise en place d'un PGI, qui suppose la mobilisation de personnel et de consultants spécialisés dans la préconception, la conception et l'application du système, peut durer plusieurs années.

125. **Les organismes des Nations Unies en sont à différents stades d'application en ce qui concerne leur PGI** (voir la figure 4 ci-dessous). La majorité des organisations qui disposent de systèmes opérationnels en sont au stade de la mise à niveau mais doivent parfois encore ajuster la version la plus récente ou ajouter un module pour être conforme aux normes IPSAS. Par ailleurs, certaines organisations, reproduisant un défaut majeur du SIG à l'ONU, n'ont pas encore installé le système dans leurs bureaux hors siège. Début 2009, l'ONU a

retenu et lancé un nouveau projet PGI, le projet «Umoja». Le premier rapport d'étape sur ce progiciel de gestion intégré⁸² prévoyait que le nouveau système serait introduit sur une base pilote pendant le quatrième trimestre de 2011, le PGI devant être pleinement opérationnel au niveau de l'ensemble de l'Organisation le troisième trimestre de 2013 au plus tard, ce qui laissait espérer l'établissement d'états financiers conformes aux normes IPSAS en 2014. Mais, si certaines des conclusions du rapport du BSCI daté du 24 août 2010 sur la gestion des ressources humaines dans les services du directeur du projet PGI sont rassurantes, en particulier en ce qui concerne la structure organisationnelle du progiciel et l'expérience et la compétence du personnel recruté, plusieurs infractions graves aux règlements régissant les ressources humaines, les finances et les achats risquaient d'entacher la réputation du projet PGI, qui est étroitement lié au projet IPSAS.

Figure 4: État d'avancement de l'application des PGI



Source: Réponses aux listes de vérification du CCS et au questionnaire du CCI.

126. Début 2009, 76,2 % des organisations étaient en train d'évaluer ou avaient fini d'évaluer la conformité de leur PGI avec les prescriptions IPSAS. Le PNUD, le FNUAP et l'UNOPS ont une plate-forme PGI commune; et le FNUAP et l'UNOPS dépendent des résultats de l'analyse du PNUD.

127. Début 2009, après avoir analysé en détail leurs anciens systèmes afin de déterminer leur compatibilité et leur synergie avec les prescriptions IPSAS, plusieurs organisations avaient mis à niveau leur PGI, tandis que d'autres avaient dû acquérir un nouveau progiciel de gestion intégré compatible avec les normes IPSAS. En juin 2009, 86 % des organisations avaient achevé des études pour déterminer les améliorations à apporter à leur PGI et approuvé leur mise en œuvre. Les autres avaient dû revoir l'échéance fixée pour l'application des normes IPSAS, **puisque une telle application ne peut être réalisée que parallèlement à la**

⁸² A/64/380.

mise à niveau des systèmes PGI existants. Le HCR et le PAM ont toutefois indiqué qu'ils pouvaient appliquer les normes IPSAS dans les délais prévus même si la mise à niveau de leur PGI était retardée, expliquant que leurs versions actuelles du système étaient capables de supporter les normes IPSAS sous réserve de quelques opérations manuelles et pourraient être mises à niveau ultérieurement (voir PAM, annexe IV).

128. Pour certaines organisations ayant des bureaux extérieurs, comme l'OIT, l'application des normes IPSAS et la capacité du PGI à cet égard ont posé des difficultés. L'OIT, qui avait achevé de mettre en place son PGI au moment de l'examen du CCI, ne dispose pas hors siège de l'infrastructure nécessaire en la matière et devra traiter les données comptables manuellement pour se conformer aux normes IPSAS. Elle n'est pas la seule dans ce cas. La Commission européenne a également rencontré des difficultés pour introduire de nouveaux systèmes et assurer une formation dans des lieux géographiquement dispersés. **Il est donc essentiel de prendre en compte les besoins extérieurs à un stade précoce du projet.**

129. Le nettoyage des données consiste à nettoyer les données existantes pour assurer que les données transférées dans le nouveau PGI soient valides, correctes et compatibles avec le nouveau format requis. Il arrive souvent que le nettoyage des données se poursuive durant la phase finale du projet ou même après. Les organisations ont tendance à sous-estimer les efforts et le temps à consacrer à cette tâche.

Pratique optimale 9

Il convient d'analyser soigneusement les systèmes existants afin de déterminer leur compatibilité et leur synergie avec les prescriptions des normes IPSAS, compte dûment tenu des besoins et des capacités des bureaux extérieurs.

10. Sensibilisation et communication

130. Il convient de sensibiliser les intéressés au processus de changement par des mesures de communication et de formation. Le programme de sensibilisation a pour objectif «de faire comprendre le changement envisagé et son impact sur l'organisation à toutes les parties prenantes, d'encourager le personnel à réfléchir aux incidences de ce changement sur leur propre travail et de faire accepter le passage aux normes IPSAS. Il est en effet essentiel que le processus global de gestion du changement s'accompagne d'une action de sensibilisation.»⁸³. **L'ampleur des projets d'application des normes IPSAS suppose que l'on étende la sensibilisation aux organes directeurs et à la direction.** Faire passer le bon message aux personnes concernées, au bon endroit et au bon moment, est capital pour assurer une communication efficace, laquelle obéit elle-même à trois règles: communiquer souvent, communiquer ouvertement et communiquer en direction de tous. Le programme de sensibilisation en direction de ces groupes cibles est donc encore plus important que celui destiné aux utilisateurs qui auront affaire au nouveau cadre de travail.

⁸³ A/64/355, par. 68.

Pratique optimale 10

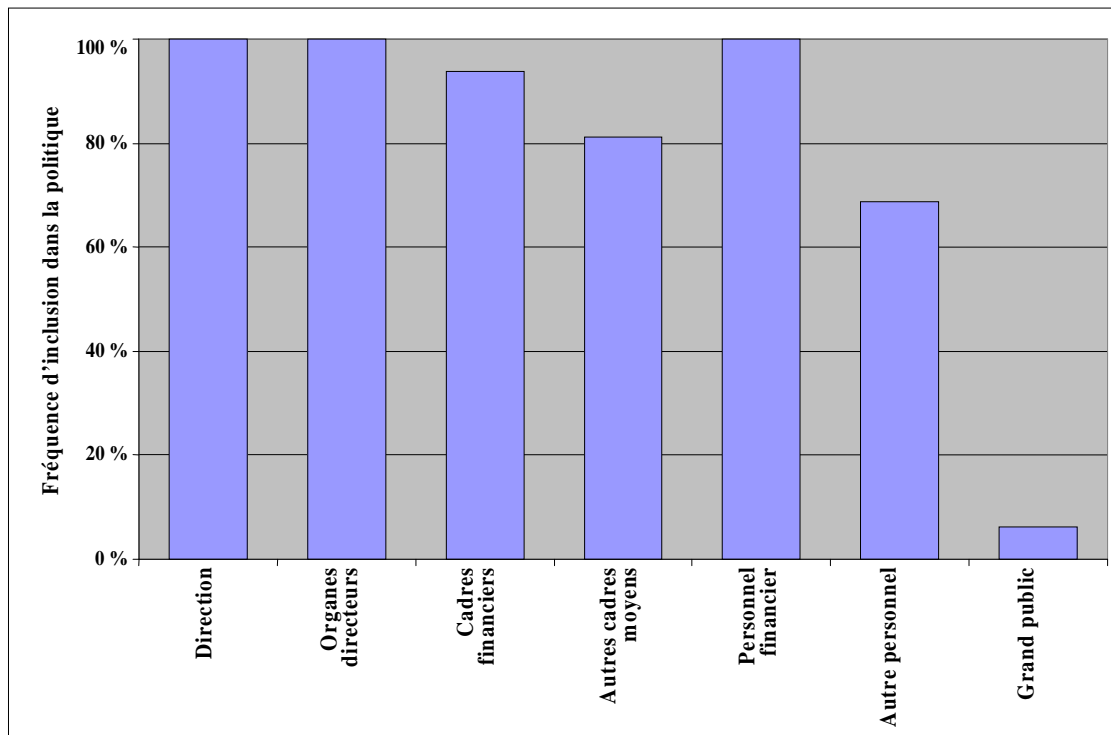
Afin de créer un sentiment d'appropriation collective du projet, les organisations devraient consacrer du temps et des efforts pour faire en sorte que toutes les parties prenantes comprennent l'idée du passage aux normes IPSAS. Cela peut prendre différentes formes: formation, journées d'étude, présentations au personnel, produits d'information et témoignages de personnes ayant été associées de près à des opérations réussies ailleurs.

131. Grâce à la sensibilisation, «la direction et les administrateurs de programme disposeront des outils nécessaires pour produire de meilleures informations sur l'incidence financière des décisions; ils seront mieux à même d'expliquer les résultats financiers et seront davantage responsables et motivés pour adopter une perspective à plus long terme en matière de planification et de financement». Les responsables hiérarchiques devraient apprendre à utiliser le nouveau système et à en tirer les avantages escomptés. Ils se feront également une idée de la manière dont évoluera le «contrôle», qui ne sera plus axé sur le «temps» (manipulé compte tenu des crédits budgétaires) mais sur les ressources utilisées et le prix payé. Une telle évolution s'apparente et correspond bien à la tendance vers une gestion axée sur les résultats.

132. Si les transitions structurelles sont indispensables à l'effort de changement des organisations, sans transitions individuelles, la probabilité qu'un tel effort donne des résultats est bien moindre. Les administrateurs et les employés jouent à cet égard des rôles différents. Le rôle des administrateurs est de convaincre les parties prenantes (y compris les employés) de la nécessité des changements. Pour réussir la transition finale, chaque employé compte⁸⁴. En juin 2010, 86 % des organisations avaient élaboré un plan de communication, ce qui représente certes un net progrès par rapport à décembre 2009 (48 %) mais intervient probablement trop tard.

133. Les outils de communication utilisés par les organisations internationales sont divers: sites Internet ou Intranet, radiodiffusion, communiqués de presse, bulletins électroniques, babillard, exposés d'experts pour les missions et le personnel permanents, manifestations spéciales, présentations, conférences, etc. En juin 2009, les organisations n'étaient que 63,6 % à avoir des plans de communication concernant le projet IPSAS et, paradoxalement, elles étaient plus nombreuses (68,2 %) à avoir entrepris de facto des activités de sensibilisation. Les destinataires des activités de communication apparaissent dans la figure 5 ci-dessous:

⁸⁴ Mastering the transformation – New public management accrual accounting and budgeting, Deloitte, Pays-Bas 2004.

Figure 5: Plans de communication par public visé

Source: Réponses au questionnaire du CCI.

11. Formation

134. D'après les résultats d'une enquête réalisée dans toutes les organisations en 2007, il fallait dispenser une formation aux normes IPSAS à quelque 36 000 fonctionnaires des différents organismes du système et les programmes de formation correspondants devaient comporter trois volets: 65 % de sensibilisation, 25 % de formation théorique de base et 10 % de formation théorique spécialisée⁸⁵. En 2008 et 2009, la répartition des tâches entre l'équipe chargée du projet IPSAS à l'échelle du système et les différents organismes concernant l'élaboration de produits de formation était quelque peu confuse et demandait à être clarifiée. Le deuxième rapport intérimaire du Secrétaire général sur l'adoption des normes IPSAS par l'Organisation des Nations Unies a précisé que les divers organismes du système étaient chargés d'élaborer leurs propres plans de formation et d'organiser leurs programmes de formation en conséquence, ajoutant que, pour faciliter leur travail, une approche de la formation à l'échelle du système avait été élaborée qui comportait trois phases: évaluation des besoins de formation, achat de modules de formation, et campagne de formation⁸⁶.

135. Suite à une demande de propositions faite en septembre 2007, un adjudicataire a été identifié (International Business and Technical Consultants, Inc.) et un contrat devait être conclu sous peu⁸⁷. Mais les entretiens réalisés en 2009 par l'équipe du CCI ont confirmé que, **faute de ressources**, les matériels didactiques ne seraient pas disponibles avant la fin 2009. **L'équipe IPSAS ONU, avec le concours d'un prestataire de services extérieur, a**

⁸⁵ A/64/355, par. 19.

⁸⁶ Ibid., par. 19.

⁸⁷ CEB/2008/HLCM/7.

néanmoins pu finaliser le contenu de la formation, sa conception et sa mise en œuvre. D'après l'enquête du CES sur les progrès réalisés dans l'adoption des normes IPSAS portant sur la période allant jusqu'à décembre 2009, 77 % des 21 organisations ayant répondu avaient procédé à une analyse des besoins en matière de formation et 59 % avaient mis au point un plan de formation. Selon l'enquête du CCI, 52 % des organisations avaient déjà commencé à dispenser une formation en juin 2009, alors qu'elles n'étaient que 32 % à cette date à avoir mis au point leur plan de formation.

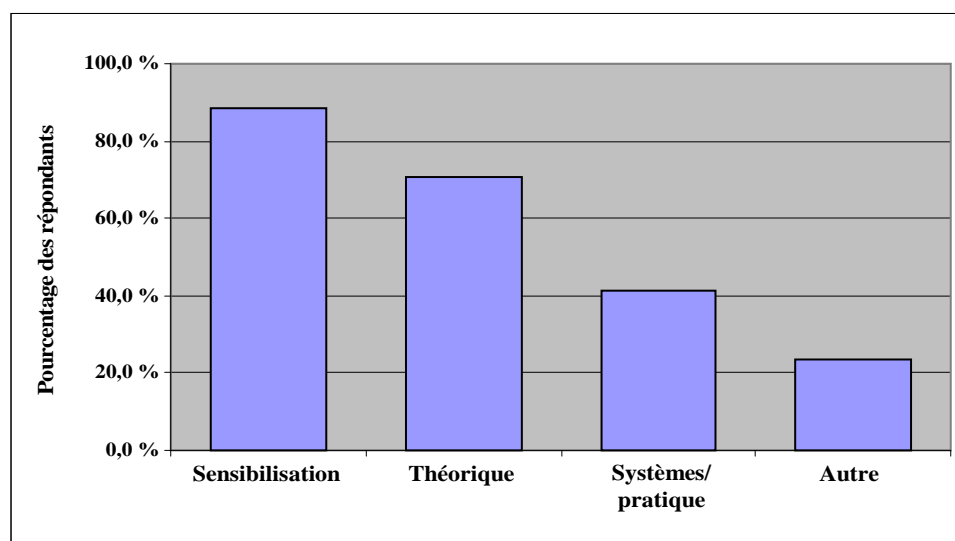
136. Pour remédier aux difficultés rencontrées dans la mise en place de la formation, il faudrait notamment procéder à une évaluation en bonne et due forme des matériels didactiques, mettre à jour les cours (compte tenu de l'évolution de la situation concernant les normes IPSAS) et traduire les matériels en français et en espagnol. D'après une évaluation préliminaire réalisée par le PNUD, le travail de traduction demande beaucoup de ressources et de temps. De l'avis de l'Inspecteur, cela nécessite une volonté politique, comme celle dont a fait preuve le PAM qui a réussi à mettre au point des matériels de formation en anglais, en français, en espagnol et en arabe.

Pratique optimale 11

Les organisations devraient faire en sorte que le personnel actuel et futur, en particulier les administrateurs et le personnel des services des finances et des achats, soit pleinement familiarisé avec les nouvelles procédures et prescriptions à l'aide d'outils de communication spécifiques, notamment de manuels et de produits de formation dans les langues appropriées.


137. D'après l'enquête réalisée par le CCI en mars 2009, 88,2 % des organisations avaient déjà mis en œuvre un programme de sensibilisation sans recourir au matériel de l'équipe d'appui du CES; 70,6 % des cours de formation proposés étaient théoriques, 41,2 % étaient pratiques (souvent dispensés avec le concours du fournisseur du PGI) et 23,5 % consistaient en des modules de formation non spécifiés sur les normes IPSAS, dont un module sur la gestion du projet. La figure 6 ci-dessous présente les réponses de 17 organisations au questionnaire du CCI.

Figure 6: Formation IPSAS commencée (mars 2009)



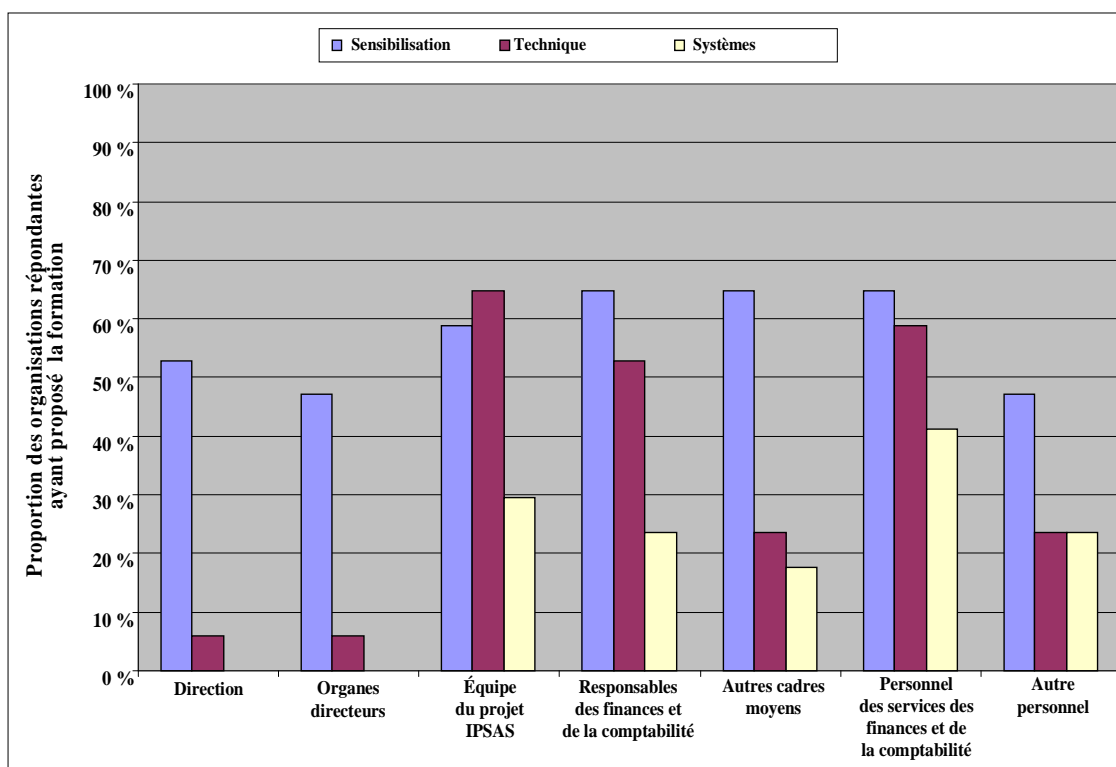
Source: Réponses au questionnaire du CCI.

138. D'après les organisations interrogées, la formation et la communication doivent être synchronisées avec l'application.

 **Risque:** Une formation dispensée avant la mise en place des systèmes correspondants risque de démotiver le personnel.

139. La figure 7 ci-dessous montre la répartition de la formation proposée aux différents bénéficiaires en mars 2009, par type de formation, relativement au nombre total d'organisations ayant répondu. **Il est essentiel que la direction soit sensibilisée au début du projet de façon à pouvoir soutenir pleinement l'application de celui-ci.** Les représentants des organes directeurs concernés devraient être encouragés à suivre un programme de sensibilisation. Or, au printemps 2009, dans près de la moitié des organisations, la direction et les organes directeurs n'avaient pas encore bénéficié de programmes de sensibilisation, ce qui met en question leur capacité à conduire des réformes importantes et nécessaires.

Figure 7: Bénéficiaires de la formation et type de formation proposé



Source: Réponses au questionnaire du CCI.

12. Évaluation des risques

140. Les organisations ont également été priées de faire connaître les résultats de l'évaluation des risques à laquelle elles avaient éventuellement procédé, sachant qu'une démarche de ce type est un facteur de réussite important pour le projet. D'après leurs réponses aux listes de vérification de l'Équipe spéciale sur les normes comptables (janvier 2009), **plus d'un tiers (38,1 %) des organisations n'avaient pas entrepris d'évaluation des risques pour leur projet IPSAS.** Cette catégorie comprenait:

- De petites organisations (UPU, FNUAP);
- Des organisations dont les projets IPSAS étaient en partie ou totalement intégrés dans les projets PGI (OMS, OMPI); et
- Des organisations très en retard dans l'application de leur projet (ONU, OMT-Nations Unies).

141. Lorsqu'une évaluation des risques a été réalisée, elle ne l'a pas toujours été à l'aide d'une méthode systématique, comme la méthode COSO 2⁸⁸. L'Inspecteur tient à souligner que **l'évaluation des risques est une condition préalable à la gestion des risques et est indispensable à la réalisation des objectifs du projet**, ainsi que le Comité des commissaires aux comptes l'a confirmé au PNUD⁸⁹ et au FNUAP⁹⁰. Un exemple positif à cet égard est celui de l'OMPI, qui a entrepris une évaluation en vue de déterminer les conditions à remplir pour respecter la date butoir de 2010 et les causes de retard possibles.

142. Les informations réunies par l'équipe du CCI confirment les facteurs de risque recensés dans le deuxième rapport intérimaire du Secrétaire général sur l'adoption des normes IPSAS par l'Organisation des Nations Unies⁹¹. Ce rapport ajoutait un autre facteur à prendre en considération: la nécessité d'une «meilleure compréhension de l'ampleur et de la complexité du travail à réaliser après l'établissement d'un inventaire des modifications à apporter aux procédures et aux systèmes». **Les principales raisons expliquant le report de la date fixée pour la mise en œuvre des normes IPSAS sont les suivantes:**

- Modules manquants ou incompatibilité du PGI avec les prescriptions des normes IPSAS (70 % des répondants). Par exemple, le Système intégré de gestion (SIG) du Secrétariat de l'ONU, mis au point artisanalement à la fin des années 80, puis développé au milieu des années 1990 et devenu obsolète, exigeait une transformation complexe qui a conduit à formuler une demande de propositions et à attribuer un contrat mi-2009 pour remplacer ce système dans le cadre du projet de gestion global «Umoja»; l'Équipe IPSAS ONU a collaboré étroitement avec les chefs des équipes fonctionnelles du projet Umoja pour veiller à ce que les spécifications des systèmes informatiques imposées par les normes IPSAS soient incorporées au processus de sélection des modules du PGI (voir le rapport susmentionné, par. 51, et les rapports intérimaires suivants);
- Absence ou insuffisance de spécialistes à plein temps possédant les compétences techniques nécessaires (30 % des répondants). La fidélisation des personnes possédant un savoir institutionnel a été citée comme problème connexe;
- Contraintes, révisions ou coupes budgétaires (20 % des répondants);
- Mise en œuvre simultanée d'autres réformes, parfois à l'échelle du système, détournant l'attention de la mise en œuvre des normes IPSAS (15 % des répondants). L'UNICEF a par exemple recensé 12 grandes initiatives

⁸⁸ Appellation utilisée pour désigner successivement un référentiel de contrôle interne (COSO 1992) puis un modèle de gestion des risques (COSO 2, 2004), d'après le Committee Of Sponsoring Organizations of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Treadway Commission) créé en application de la loi Sarbanes-Oxley de 2002.

⁸⁹ A/63/5/Add.1 (Supp.), par. 191.

⁹⁰ A/63/5/Add.7 (Supp.), par. 47.

⁹¹ A/64/355, par. 27.

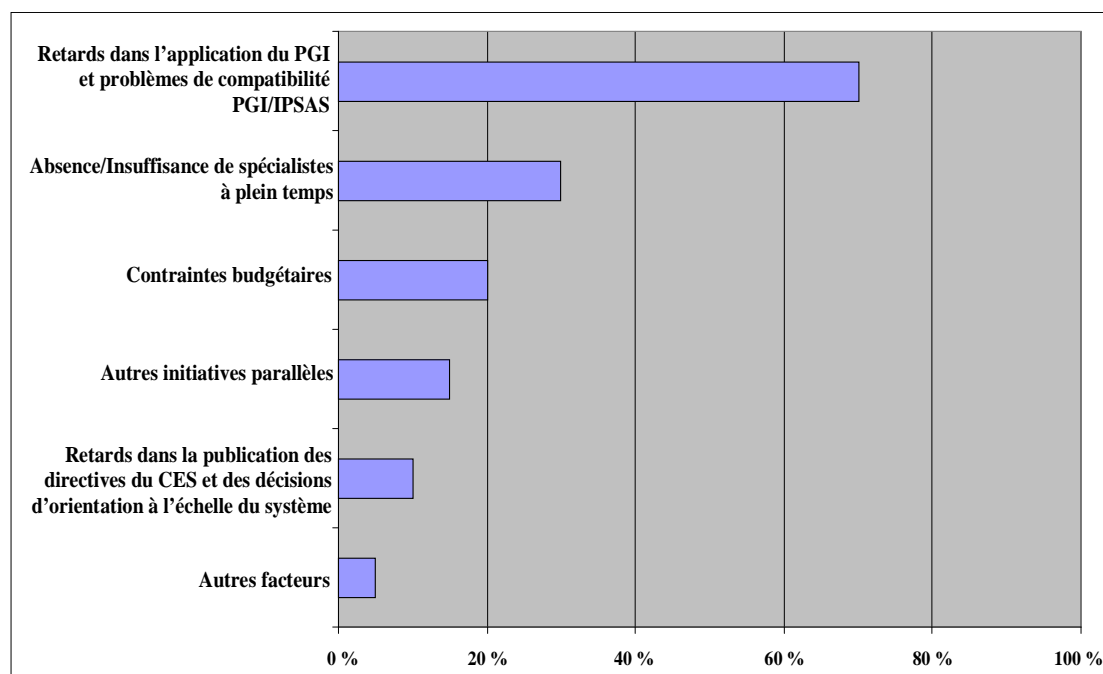
structurelles en cours sur la période 2009-2011, en plus du projet IPSAS; le HCR était en train de mettre en œuvre un nouveau système de gestion axée sur les résultats dont l'application était prioritaire par rapport au projet IPSAS, ce qui limitait la capacité du personnel à travailler sur les normes IPSAS; et l'OACI mettait simultanément en œuvre deux autres initiatives: l'introduction d'un nouveau système PGI et l'application de la budgétisation axée sur les résultats;

- Retards dans la finalisation des directives de l'Équipe spéciale sur les normes comptables ou des décisions d'orientation à l'échelle du système (10 % des répondants); et
- Plusieurs autres facteurs: dépendance des bureaux extérieurs et des entités subsidiaires par rapport à la conformité du siège avec les normes IPSAS; incertitude concernant les soldes d'ouverture et la comptabilisation initiale des immobilisations; retards dans l'élaboration des matériels de formation; incertitudes quant à la reconfiguration des procédures internes; et problèmes de sécurité (5 % des répondants).

 **Risque: Absence d'une stratégie appropriée d'atténuation des risques.**

143. L'UNESCO et l'OMM offrent des exemples de pratiques optimales à cet égard. L'UNESCO a publié un Cadre directeur du contrôle interne qui présente dans un seul document le nouveau cadre régissant les politiques, procédures et processus. Ce Cadre constitue la base de l'élaboration de règles, politiques et procédures spécifiques nécessaires à la mise en œuvre opérationnelle des normes IPSAS et permet à l'ensemble du personnel d'avoir une compréhension commune des questions relatives au contrôle interne. L'OMM a publié un tableau détaillé de l'évaluation des risques relatifs à son projet IPSAS.

Figure 8: Facteurs de risque perçus par les organisations



Source: réponses aux listes de vérification du CES.

Pratique optimale 12

Des stratégies et des pratiques d'évaluation, de gestion et d'atténuation des risques concernant l'application du projet devraient être adoptées par toutes les organisations passant à l'adoption des normes IPSAS, conformément aux objectifs du projet.

13. Contrôle

144. Le passage aux normes IPSAS et la présentation d'états financiers fondés sur une comptabilité d'exercice auront des répercussions importantes sur les fonctions de contrôle.

145. Pour s'assurer de la conformité aux normes IPSAS, les vérificateurs des comptes, internes et externes, devront examiner si des contrôles internes appropriés et les procédures de vérification correspondantes ont été mis en place par l'administration et déterminer leur degré d'efficacité.

146. Les vérificateurs des comptes, internes et externes, devront aussi mettre à profit leurs connaissances, en acquérir de nouvelles et/ou rafraîchir celles qu'ils ont déjà (selon leur expérience et leurs qualifications professionnelles) en ce qui concerne la comptabilité d'exercice et les normes IPSAS, et adapter leurs pratiques d'audit aux nouvelles conditions de contrôle et pratiques de gestion afin de s'y conformer. Les nouvelles procédures de séparation des exercices⁹² compliquent, par exemple, les opérations de clôture des comptes, ce qui accroît le champ d'application et le niveau de détail des procédures d'audit.

A: Vérificateurs externes des comptes

147. L'Inspecteur convient avec les organisations que les **vérificateurs externes des comptes** ont un rôle important à jouer dans l'examen et l'analyse des éléments nouveaux de la politique comptable, surtout pendant la transition entre deux systèmes de normes comptables. Lorsqu'une organisation aura indiqué qu'elle a établi ses états financiers conformément aux normes IPSAS, **les vérificateurs externes des comptes devront décider en toute indépendance s'ils expriment une opinion avec ou sans réserve sur la conformité générale des comptes avec les normes IPSAS**. Cette décision mettra fin à une relation technique et humaine qui aura accompagné plusieurs années durant le passage aux normes IPSAS. Dans la mesure où personne ne détient un savoir absolu dans un domaine aussi nouveau pour les organisations intergouvernementales que l'application des normes IPSAS, la seule manière de procéder est que les deux parties soient prêtes à tirer ensemble les enseignements de l'application des normes, mais aussi des interprétations permettant de traduire ces normes en politiques comptables (notamment des travaux de l'Équipe spéciale sur les normes comptables) ainsi que de la situation concrète existant dans l'organisation. Les relations entre le PAM et le British National Audit Office (NAO) telles qu'elles sont décrites à l'annexe IV sont un bon exemple à cet égard.

148. Il est intéressant de noter que lors de la réunion tenue à Rome par l'Équipe spéciale sur les normes comptables, le Comité des commissaires aux comptes a recensé un certain nombre de questions importantes qui pourraient être examinées de près par les organisations, à savoir:

⁹² Procédures d'audit utilisées pour déterminer si une transaction a eu lieu avant ou après la fin d'un exercice comptable, et donc permettant d'assurer que les transactions sont enregistrées dans le livre des comptes et constatées dans les états financiers de l'exercice auquel elles correspondent.

- Présentation des fonds et des fonds d'affectation spéciale dans les états financiers;
- Contrôle des actifs du projet;
- Taux de change: rapport entre le taux mensuel moyen (de l'ONU) et le taux au comptant;
- Niveau du seuil de capitalisation;
- Traitement des soldes interfonds;
- Liquidation des engagements non réglés;
- Traitement du produit des transactions autres que les opérations de change;
- Traitement des flux de trésorerie;
- Taux d'actualisation pour les charges à payer au titre de l'assurance maladie après la cessation de service;
- Consolidations;
- Modèle d'états financiers (intérimaires);
- Impraticabilité pour les vérificateurs externes des comptes d'adresser à une organisation une opinion (initiale ou provisoire) avant l'établissement définitif des états financiers;
- États financiers annuels non vérifiés;
- Application progressive (à condition que les différentes normes soient observées depuis le début de l'exercice).

149. Plusieurs organisations (l'OACI, l'OMI, l'ONUDI, le PAM, l'OMPI, l'OMS, l'OMM) ont établi leurs états financiers intérimaires (modèles) pour qu'ils soient examinés par les vérificateurs externes des comptes avant la présentation des premiers états financiers établis selon les normes IPSAS. Les comptes du PAM ont par exemple été examinés deux fois à un stade intérimaire. Cependant, comme le Comité des commissaires aux comptes l'a fait remarquer à juste titre, il n'est pas possible d'exprimer une opinion officielle sur des états financiers intérimaires. L'Inspecteur considère néanmoins qu'il est **impératif que les organisations identifient et résolvent en temps utile toute question non réglée qui pourrait conduire les vérificateurs à assortir leur opinion d'une réserve.**

Pratique optimale 13

Planifier et établir des états financiers intérimaires en vue de les soumettre aux vérificateurs externes des comptes suffisamment longtemps avant la date d'application définitive afin d'éviter les mauvaises surprises.

150. Il est probable d'autre part que des divergences apparaîtront au niveau des opinions exprimées par les 10 grands cabinets d'audit chargés de vérifier les comptes des organisations du système des Nations Unies⁹³, qui ont des expériences variables en matière de vérification des comptes établis suivant les normes IPSAS. Ceux qui ont déjà procédé à de telles vérifications sont peu nombreux: le Contrôle fédéral des finances de la Suisse (les entités publiques suisses établissent leur comptabilité conformément aux normes IPSAS); le British National Audit Office (NAO) du Royaume-Uni (les normes IPSAS sont utilisées pour les comptes publics britanniques et le NAO a vérifié les comptes du PAM établis conformément aux normes IPSAS); et la Cour des comptes de la France, qui possède en la matière une expérience récente puisqu'elle a certifié les comptes de l'État français en s'inspirant d'une méthode type IPSAS.

151. Il est donc de la plus haute importance de disposer de principes directeurs. Le NAO a mis au point des outils pour aider les vérificateurs externes des comptes à contrôler le respect des normes IPSAS. Il a d'autre part publié un «guide de conformité IPSAS» destiné à aider les organisations à bien comprendre les conditions indispensables à satisfaire pour bénéficier d'une opinion non assortie de réserve. Ce guide prévoit notamment une liste de vérification échelonnée destinée à aider les professionnels à veiller à ce que les comptes soient établis conformément aux prescriptions IPSAS. Il définit les conditions requises et les pièces que l'administration doit fournir aux vérificateurs et donne des exemples des questions et problèmes qui peuvent se poser au niveau de l'audit et qu'il convient d'éviter. Dans le cas des organismes des Nations Unies, les directives approuvées par le CES sont évidemment la référence. Il demeure cependant nécessaire de disposer d'un cadre de référence susceptible de guider les relations entre les organisations et les vérificateurs externes. Le cadre adopté par l'Équipe spéciale sur les normes comptables devrait être examiné par le Groupe des vérificateurs externes des comptes. L'Inspecteur s'est abstenu d'adresser des recommandations à cet organe, ce qui aurait été inhabituel pour le CCI, mais il espère que le cadre en question facilitera l'application des pratiques optimales 13 et 14.

Pratique optimale 14

Dès que possible, engager et poursuivre un dialogue bilatéral entre l'organisation et son (ses) vérificateur(s) externe(s) des comptes au sujet du passage aux normes IPSAS afin de contribuer à faire en sorte que les vérificateurs des comptes, tant externes qu'internes, comprennent bien le fonctionnement du nouveau système et son impact sur les procédures de contrôle, sachant que l'application des normes IPSAS exigera une conversion à la comptabilité d'exercice.

B: Vérificateurs internes des comptes

152. Une participation plus active des vérificateurs internes des comptes au processus IPSAS favorise l'élaboration de procédures permettant de donner une image objective de la situation financière et des résultats des organisations. Malheureusement, les Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public adoptées par l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) ne peuvent avoir qu'une utilité pratique limitée.

⁹³ Afrique du Sud, Allemagne, Canada, Chine, France, Inde, Pakistan, Philippines, Royaume-Uni et Suisse.

153. Au cours de son examen, l'Inspecteur a observé que le degré de participation des vérificateurs internes dans le processus de changement variait considérablement selon les organisations, en fonction de l'ouverture et de l'engagement de chacune ainsi que de la politique suivie par l'équipe chargée du projet. Dans certaines organisations, les vérificateurs internes des comptes n'étaient pas du tout associés au processus, ou étaient cantonnés dans un rôle d'observateurs, tandis que dans d'autres, ils y participaient activement, suivaient les progrès réalisés, discutaient des difficultés rencontrées et échangeaient leurs vues avec les membres de l'équipe du projet au sujet des éléments de risque. Au moment où ils ont rencontré l'Inspecteur, les vérificateurs internes participaient à différentes tâches, consistant notamment à:

- Effectuer des préparatifs en vue d'un examen du projet d'application des normes IPSAS (PNUD, UNICEF et PAM, par exemple);
- Jouer un rôle d'observateur au sein du Comité de pilotage du projet IPSAS (OACI, PNUD, UPU, OMM, UNESCO);
- Participer à des consultations informelles et fournir des conseils sur les modifications à apporter au règlement financier et aux règles de gestion financière (OIT, UIT, FNUAP, OMPI, OMM, UNOPS);
- Examiner les modalités et les insuffisances du projet (FAO, UNRWA) et discuter avec les vérificateurs externes des comptes (FNUAP);
- Valider le processus de gestion du changement, examiner les politiques comptables, se concerter avec le Comité des commissaires aux comptes et approuver les plans de formation (UNRWA);
- Réaliser une évaluation des risques pour le projet (OMM);
- Examiner le contrôle des immobilisations corporelles et des inventaires dans les lieux hors siège (HCR);
- Aucune participation (ONU, ONUDI) aux activités de l'équipe IPSAS, le vérificateur externe des comptes jouant un rôle de contrôle majeur;
- Recommander dans le cadre d'un audit un renforcement de l'équipe du projet IPSAS, avec un coordonnateur de la gestion du changement et un coordonnateur de l'administration du projet, permettant ainsi de réduire le recours à des consultants et d'assurer la stabilité des fonctions de gestion essentielles.

154. Un sous-groupe de vérificateurs internes des comptes a présenté un document détaillé sur le rôle de l'audit interne dans l'adoption des normes IPSAS lors de la réunion des Représentants des services de vérification interne des comptes des organismes des Nations Unies et des institutions financières multilatérales (RIAS) qui s'est tenue à Washington en septembre 2008⁹⁴. Ce document définit les fonctions essentielles que l'audit interne peut exercer dans la conversion aux normes IPSAS pour assurer une bonne évaluation et gestion des risques liés à la conversion en vérifiant assez tôt les résultats de l'analyse des lacunes et en effectuant un travail d'assurance de la qualité grâce à une série d'examen à différents stades du projet IPSAS – au début du projet, aux étapes critiques et au moment des

⁹⁴ «UNASAS to IPSAS conversion – adoption of IPSAS by the UN: what should be the role of Internal Audit Service?».

résultats –, c'est-à-dire là où les vérificateurs internes peuvent fournir à l'administration des conseils utiles pour faciliter le passage aux normes IPSAS. Le rôle des vérificateurs internes pourrait notamment consister à fournir des orientations sur la gouvernance et la gestion des risques, les résultats du projet et les échéances, le bilan d'ouverture, la mise à niveau des systèmes et l'achèvement du projet, couvrant ainsi la plupart des éléments du projet IPSAS. Le document présenté suggère en outre les tâches que l'audit interne pourrait assurer pendant la phase de transition, tout en faisant observer que «le rôle consultatif de l'audit interne et le calendrier des différents contrôles peuvent eux-mêmes présenter des risques pour l'objectivité de l'audit». Pour préserver leur indépendance et leur objectivité, il était donc déconseillé aux vérificateurs internes des comptes de prendre part aux décisions concernant la conversion aux normes IPSAS ou à l'application de ces normes, par exemple «en procédant à l'analyse des lacunes ou en imposant des politiques comptables».

155. La question des normes IPSAS a de nouveau été examinée en 2009 par les Représentants RIAS compte tenu de l'expérience récente et des enseignements en découlant. Le sous-groupe des Représentants sur les normes IPSAS a ultérieurement insisté sur **la responsabilité qui incombe à la direction** (direction des organisations et, en particulier, direction des projets IPSAS et PGI) pour ce qui est d'évaluer en permanence les nouveaux contrôles internes mis en place lors de la phase d'application préliminaire. Là encore, les vérificateurs internes de 14 organisations mettent justement en garde contre le risque consistant à assumer les responsabilités de la direction à cet égard.

Pratique optimale 15

Lors de la phase d'application préliminaire des normes IPSAS, les responsables des processus opérationnels devraient tester régulièrement les contrôles internes de façon à assurer l'exactitude des données.

Pratique optimale 16

Veiller à ce que le système fasse l'objet d'une validation et d'une vérification indépendantes et complètes vers la fin de sa mise en œuvre.

C. Un indicateur déterminant: la date de conformité prévue par l'organisation

156. Selon les entités IPSAS, on considérera qu'une organisation applique intégralement les normes IPSAS une fois seulement que les vérificateurs externes des comptes auront exprimé une opinion sans réserve sur ses états financiers. C'est la raison pour laquelle le Comité des commissaires aux comptes a recommandé à l'ONU, lors de l'examen des états financiers de l'Organisation pour l'exercice 2006-2007, de revoir régulièrement ses objectifs d'étape en vue de l'application des normes IPSAS. Le rapport intérimaire de février 2010 a montré que seules huit organisations étaient en bonne voie pour parvenir à la conformité IPSAS en 2010. Compte tenu des réponses écrites au questionnaire du CCI et des entretiens qu'il a eus lors de ses premières missions, l'Inspecteur a exprimé de sérieux doutes, qui se sont ultérieurement confirmés, quant au respect de la date butoir de 2010 fixée pour l'ensemble du système.

157. En 2009, 76 % des organisations ayant répondu ont déclaré que leurs organes directeurs étaient conscients, au moment de se prononcer en 2006 et 2007 en faveur de l'adoption des normes IPSAS, des implications d'une telle décision. À l'époque, suite aux recommandations de l'Équipe spéciale sur les normes comptables et du CES, la plupart des organisations prévoyaient que les premiers états financiers établis selon les normes IPSAS seraient ceux de l'exercice se terminant le 31 décembre 2010, seuls quelques pionniers visant la date de 2008.

158. Au début, l'Équipe spéciale sur les normes comptables a présenté seulement une brève description générale des avantages et des conséquences qui découleraient de l'application des normes IPSAS, soulignant que «l'adoption des normes IPSAS aurait des incidences majeures, dans les organismes des Nations Unies, sur les méthodes comptables, les états financiers et les techniques de l'information qui y sont associées, et des répercussions importantes sur les systèmes de budgétisation, de financement et de gestion des organisations»⁹⁵. Mais les organisations en étaient toutes en 2006 à des stades différents et le document utilisé par la plupart des secrétariats et diffusé sous leurs logos respectifs pour mobiliser les organes directeurs ne permettait pas – et ne pouvait probablement pas permettre – de se faire une idée non seulement du niveau de préparation de chaque organisation aux normes IPSAS mais aussi de l'ampleur et de la durée des changements que beaucoup d'organisations allaient devoir mettre en œuvre pour parvenir à la conformité.

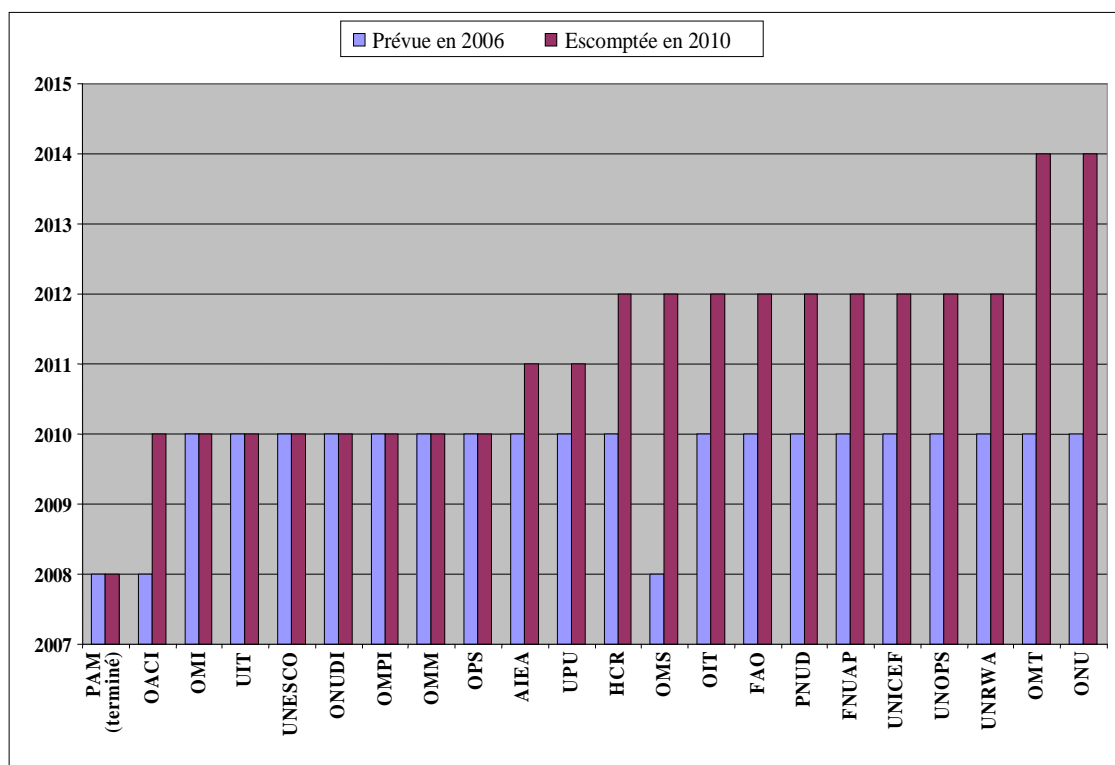
159. L'Inspecteur peut confirmer que les degrés d'application différaient sensiblement selon les organisations en raison des différences de taille et de situation ainsi que de la compatibilité des systèmes PGI en 2005-2006 avec les prescriptions IPSAS.

160. Les décisions prises en 2005 et en 2006 par l'Équipe spéciale sur les normes comptables, le Comité de haut niveau sur la gestion, le CES et le Secrétaire général⁹⁶ sont critiquables en ce sens qu'elles ont poussé toutes les organisations à opter pour la même année d'application, sans tenir compte de leur véritable état de préparation. Il aurait été préférable de prévoir suffisamment de temps pour réaliser d'abord une étude de faisabilité. De fait, il aurait fallu donner aux organes directeurs beaucoup plus d'informations sur les conditions indispensables à satisfaire pour réussir le passage aux normes IPSAS.

⁹⁵ Novembre 2005: recommandation 25 au Comité de haut niveau sur la gestion, par. 4.

⁹⁶ Voir plus haut chapitre II.E: 2005-2007: les décisions politiques d'adopter les normes IPSAS.

Figure 9: Année initialement prévue, et année escomptée en février 2010, pour l'application intégrale des normes IPSAS, d'après les informations fournies par les organisations⁹⁷



Sources: Rapports intérimaires du Secrétaire général sur l'application des normes IPSAS.

161. Sur les trois organisations pionnières dans la mise en œuvre des normes, seul le PAM les a intégralement appliquées, comme prévu, pour l'exercice se terminant le 31 décembre 2008, grâce à des conditions initiales favorables et à une action concertée (voir annexe IV pour plus de précisions); l'OMS, qui avait adopté à partir de 2008 plusieurs normes IPSAS étroitement liées à la mise en place de son système PGI, compte à présent parvenir à la conformité en 2012, une fois le PGI mis en place dans le reste de l'Organisation. L'OACI, dont les achats sont comptabilisés selon la méthode de l'exercice depuis janvier 2008, date de l'achèvement de la première phase de déploiement de son PGI et de l'adoption du principe de livraison, vise la conformité en 2010.

162. Sur les 19 autres organisations considérées, 7 devraient être conformes au 1^{er} janvier 2010, comme prévu: l'OMI, l'UIT, l'OPS, l'UNESCO, l'ONUDI, l'OMPI et l'OMM. Parmi les 12 restantes, 2 comptent aujourd'hui adopter les normes en 2011 (l'AIEA et l'UPU), 8 en 2012 (la FAO, l'OIT, le PNUD, le FNUAP, le HCR, l'UNICEF, l'UNOPS et l'UNRWA) et 2 en 2014 (l'ONU et l'OMT)⁹⁸. Ceci n'est guère étonnant étant donné la complexité et l'ampleur inattendues des préparatifs et des changements imposés par le passage à une conformité intégrale, ainsi que, pour beaucoup d'organisations, l'adoption simultanée d'autres initiatives internes ambitieuses. L'idée de faire adopter les normes IPSAS par les organisations quatre ans seulement après la décision de l'Assemblée générale – prônée en

⁹⁷ CEB/2010/HLCM/7.

⁹⁸ CEB/2010/HLCM/26.

2005 par les partisans de la date de 2010 – n’était donc, on le voit, ni faisable sur le plan technique ni réaliste. Surtout pour les organisations qui étaient très en retard dans la comptabilité d’exercice, avaient des progiciels de gestion intégrés inadaptés et manquaient de personnel qualifié. Selon un acteur essentiel interrogé par l’Inspecteur en 2008, «la conversion en 2010 n’est qu’un slogan».

163. Le retard accumulé par certaines organisations au niveau des différentes étapes du projet les a obligées à revoir leur calendrier en 2009 ou 2010, pleinement encouragées en cela par le Comité de haut niveau sur la gestion. L’ONU a par exemple reporté l’adoption à 2014 pour avoir le temps de synchroniser l’application des normes avec la mise en place d’un nouveau PGI, déclarant que «la principale difficulté que pose l’adoption des normes IPSAS tient à la nécessité de disposer de systèmes d’information adaptés et de mener de front les deux projets: IPSAS et PGI»⁹⁹. En juin 2009, 62 % des organisations, ayant prévu des retards dans le processus d’application, avaient décidé d’adopter une approche progressive (en procédant norme par norme). Dans certains cas, la décision de reporter la date butoir était aussi influencée par l’existence de ressources.

⁹⁹ A/62/806.

V. LES NORMES IPSAS ET LA CRISE FINANCIÈRE ET ÉCONOMIQUE

164. La crise financière et économique mondiale a affecté le projet de plusieurs manières:

- Elle a rendu le financement du passage aux normes IPSAS, déjà modeste et parfois trop modeste pour être pleinement efficace, encore plus difficile à obtenir et plus dépendant de la compréhension et de la bonne volonté des hauts responsables et des organes délibérants, en particulier dans la perspective d'une adoption simultanée de plusieurs initiatives concurrentes en matière de gestion et d'exigences croissantes des États Membres, toujours réticents à approuver un accroissement des dépenses et des ressources humaines;
- Elle a montré combien il importe de disposer de meilleures informations sur la solidité financière des organisations et les risques auxquels elles sont exposées. **La crise du crédit a accru le besoin de responsabilisation au sein du secteur public** et de transparence de ses opérations financières;
- Elle a suscité des **controverse**s entre comptables à propos de l'**impact procyclique des normes internationales d'information financière et de la manière dont la juste valeur¹⁰⁰ devait être évaluée en temps de crise**. Cela fait partie intégrante, notamment, de la Norme comptable internationale (NCI) 39 et de la norme IPSAS 15 sur les instruments financiers, informations à fournir et présentation. La première a été critiquée comme contribuant à ajouter de la volatilité au bilan en obligeant à évaluer un plus grand éventail d'actifs à la juste valeur.

165. Pressés d'agir par les responsables politiques à la suite de la chute de Lehman Brothers, c'est-à-dire à l'époque par les réunions du G-20, les comptables ont pris la question très au sérieux. L'IFAC a organisé plusieurs séminaires à l'occasion de son *Global Council Meeting* pour examiner les causes de la crise financière et voir ce que pourraient faire la profession comptable, les régulateurs et les gouvernements pour prévenir de futures crises. Le Conseil international des normes comptables (IASB) et le Financial Accounting Standards Board (FASB) ont convenu de s'employer ensemble rapidement à l'élaboration de normes communes pour les activités hors bilan et la comptabilisation des instruments financiers. Ils ont en outre décidé de faire des propositions pour remplacer leurs normes respectives relatives aux instruments financiers par une norme commune «non pas dans des années, mais d'ici quelques mois»¹⁰¹. Tous deux ont précisé que les entreprises n'étaient pas obligées d'utiliser les prix du marché en situation de crise. Pour sa part, l'IPSASB a récemment mis au point de nouvelles normes IPSAS (28, 29 et 30) inspirées des normes NCI 32, 39 et 7, et portant sur les mêmes questions de présentation, de comptabilisation et d'évaluation, et d'informations à fournir.

166. À l'instar des autres normes comptables, les normes IPSAS sont susceptibles d'améliorations et de modifications constantes, ce qui entraîne des changements correspondants dans les méthodes comptables des organismes des Nations Unies. En avril 2009, le G-20 a invité le FASB et l'IASB à «accomplir des progrès significatifs vers un jeu

¹⁰⁰ La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale. (Terminologie des normes IPSAS).

¹⁰¹ Communiqué de presse commun FASB-IASB (24 mars 2009).

unique de normes comptables de haute qualité au niveau mondial» pour la fin de l'année¹⁰². L'Inspecteur se félicite des efforts de l'IASB et du FASB pour réaliser la convergence des Normes internationales d'information financière (IFRS) et des Principes comptables généralement acceptés (GAAP) dans le secteur privé, contribuant ainsi à la «convergence des normes comptables», un des idéaux de la profession comptable.

167. Cela pose toutefois la question de savoir comment un jeu unique de normes comptables conçues pour le secteur privé commercial pourrait répondre aux besoins spécifiques d'entités du secteur public et d'organisations à but non lucratif dont la plupart des opérations ne sont pas fondées sur une contrepartie directe mais sur des transactions asymétriques tant en termes de produits que de charges. Cette question doit être suivie de près par les observateurs des Nations Unies (Secrétariat de l'ONU et PNUD) auprès de l'IPSASB, puisque cet organe appuie officiellement la **convergence entre les normes IPSAS et les normes IFRS**. Étant donné que l'IPSASB n'est responsable devant aucun organe directeur au sein du système des Nations Unies et que les observateurs des «Nations Unies» ne sont pas autorisés à parler pour le système, doivent-ils simplement accepter, entériner, promouvoir ou se taire face à cette volonté de convergence? Un débat éclairé devrait avoir lieu entre les parties prenantes des Nations Unies pour que la question et les enjeux soient compréhensibles et compris par tous les acteurs. Qu'il soit permis de rappeler que c'est précisément parce que les normes IPSAS étaient mieux adaptées que les normes IFRS à la nature particulière des entités publiques qu'elles ont été choisies. Les normes IPSAS ont déjà repris la plupart des éléments des normes IFRS, conçues pour les sociétés privées. L'Inspecteur partage l'avis du Directeur international du Conseil national de la comptabilité français qui a estimé regrettable que du fait principalement de contraintes de temps, la plupart des normes IPSAS aient été copiées sur les normes IFRS et ne soient que partiellement compatibles avec les réalités du secteur public. Tant qu'il y aura des «opérations sans contrepartie directe», la «comptabilité des princes» devra rester distincte de la «comptabilité des marchands».

168. **Le principe directeur dans l'évolution et la mise en œuvre futures des normes IPSAS devrait être la responsabilité**, que l'IFAC définit brièvement et exactement comme l'obligation de répondre de l'exécution d'une charge qui a été conférée¹⁰³. Un travail important, semblable à celui réalisé par l'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) dans le domaine des normes IFRS, pourrait être effectué par un comité spécial chargé par l'IFAC d'aider les entités du secteur public, en particulier les organisations internationales, à harmoniser et interpréter les normes IPSAS, notamment au cours des premières années d'application où elles s'aventurent dans des territoires inexplorés. Ce comité poursuivrait la tâche du Groupe de travail, mais son champ d'application serait beaucoup plus vaste, incluant notamment des représentants d'États, de villes et d'organisations sans but lucratif, conformément aux principes d'une procédure régulière.

¹⁰² Pour les détails, voir *Risk*, 20 mai 2009.

¹⁰³ Fédération internationale des experts comptables (IFAC), Étude 13: *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective* (De la gouvernance du secteur public: la perspective d'un organe de direction), août 2001.

VI. CONCLUSION

169. Le passage de tous les organismes des Nations Unies aux normes IPSAS est certainement l'une des entreprises les plus ambitieuses en matière de gestion jamais entreprises à l'échelle du système. C'est une initiative indispensable pour que ces organismes puissent pratiquer une gestion avisée. Le présent rapport a tenté de mettre en évidence les obstacles, les contraintes et les risques du passage des Normes comptables du système des Nations Unies aux normes IPSAS, qu'il s'agisse du temps nécessaire pour choisir les meilleurs progiciels de gestion intégrés ou de mettre à jour ceux existants, de la difficulté du dialogue avec les organes délibérants, du manque de vision et de sentiment d'appropriation collective du processus de changement ou de l'absence d'engagement de la haute administration.

170. Peu d'organisations étaient conscientes en 2005 de l'ampleur des changements nécessaires, et peut-être même aucune. Beaucoup de raisons expliquent pourquoi, sur 22 organismes des Nations Unies, un seul est parvenu à réaliser, de façon avérée, la conformité aux normes à la date fixée initialement et huit autres prévoient d'atteindre cet objectif en 2010. À partir de son étude, l'Inspecteur doit conclure que pour une majorité d'entre eux, les transformations colossales requises à différents niveaux ont été mal évaluées et qu'ils n'ont reconnu que tardivement qu'ils ne pourraient les mener à bien qu'en faisant de cet effort une priorité organisationnelle. Et l'engagement initial de se conformer aux normes IPSAS au plus tard en 2010 ne tenait pas compte du fait que pour chaque organisme, le point de départ était totalement différent, si bien que pour certains, le passage aux normes IPSAS représentait une entreprise considérable. Certains organismes pionniers, comme l'OCDE, la CE et le PAM ont démontré qu'avec une volonté et une détermination suffisantes, cette tâche énorme pouvait être menée à bien. Il convient toutefois de tirer les leçons de leurs expériences pour en aider d'autres à assurer la conformité aux normes IPSAS dans les années à venir.

171. Après un élan de plusieurs années durant lesquelles une série de décisions politiques importantes ont été prises, il est désormais clair que certaines organisations mettront plus de temps à atteindre leur objectif d'établir des états financiers conformes aux normes IPSAS justifiant une opinion sans réserve¹⁰⁴. **Les principaux risques à éviter maintenant sont la désillusion et le découragement**, d'autant plus que les effets bénéfiques de la transition n'apparaîtront que lorsque celle-ci sera achevée, et qu'il faudra un certain temps aux administrateurs pour appréhender les nouvelles règles. **L'étude a permis de recenser plusieurs pratiques optimales (dont la liste figure dans le résumé) à partir de l'expérience** des organismes des Nations Unies ou d'autres entités extérieures au système qui ont été parmi les premières à appliquer les normes. L'Inspecteur est d'avis que l'application de ces pratiques contribuera à assurer que le passage aux normes IPSAS s'effectue d'une manière stratégique et globale, et en temps voulu. Cela étant, l'Inspecteur considère que la recommandation ci-après devrait améliorer l'efficacité, l'efficience et la responsabilité lors du passage de chacun des organismes des Nations Unies à l'application des normes IPSAS.

Recommandation 3

Les chefs de secrétariat devraient veiller à l'application des 16 pratiques optimales recensées dans le présent rapport du CCI lors de la mise en œuvre du projet IPSAS.

¹⁰⁴ Voir par exemple le rapport intérimaire sur l'adoption des normes IPSAS au PNUD, au FNUAP et à l'UNOPS, *Progress Report on the Adoption of IPSAS at UNDP, UNFPA and UNOPS: Briefing to the Executive Board* (1^{er} juin 2009), en ligne à : www.undp.org/about/ipsas/doc/Progress_report_presentation_june09.ppp.

Annexe I

Liste des normes IPSAS

**(IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements
(Manuel de l'IFAC sur les positions officielles du Conseil des normes comptables
internationales du secteur public), édition 2010)**

Champ d'application du Manuel

Ce manuel rassemble des informations pour une continuité de référence sur la Fédération internationale des experts comptables (IFAC) et les positions officielles actuelles sur le secteur public, publiées par l'IFAC en date du 15 janvier 2010.

Volume I

SOMMAIRE

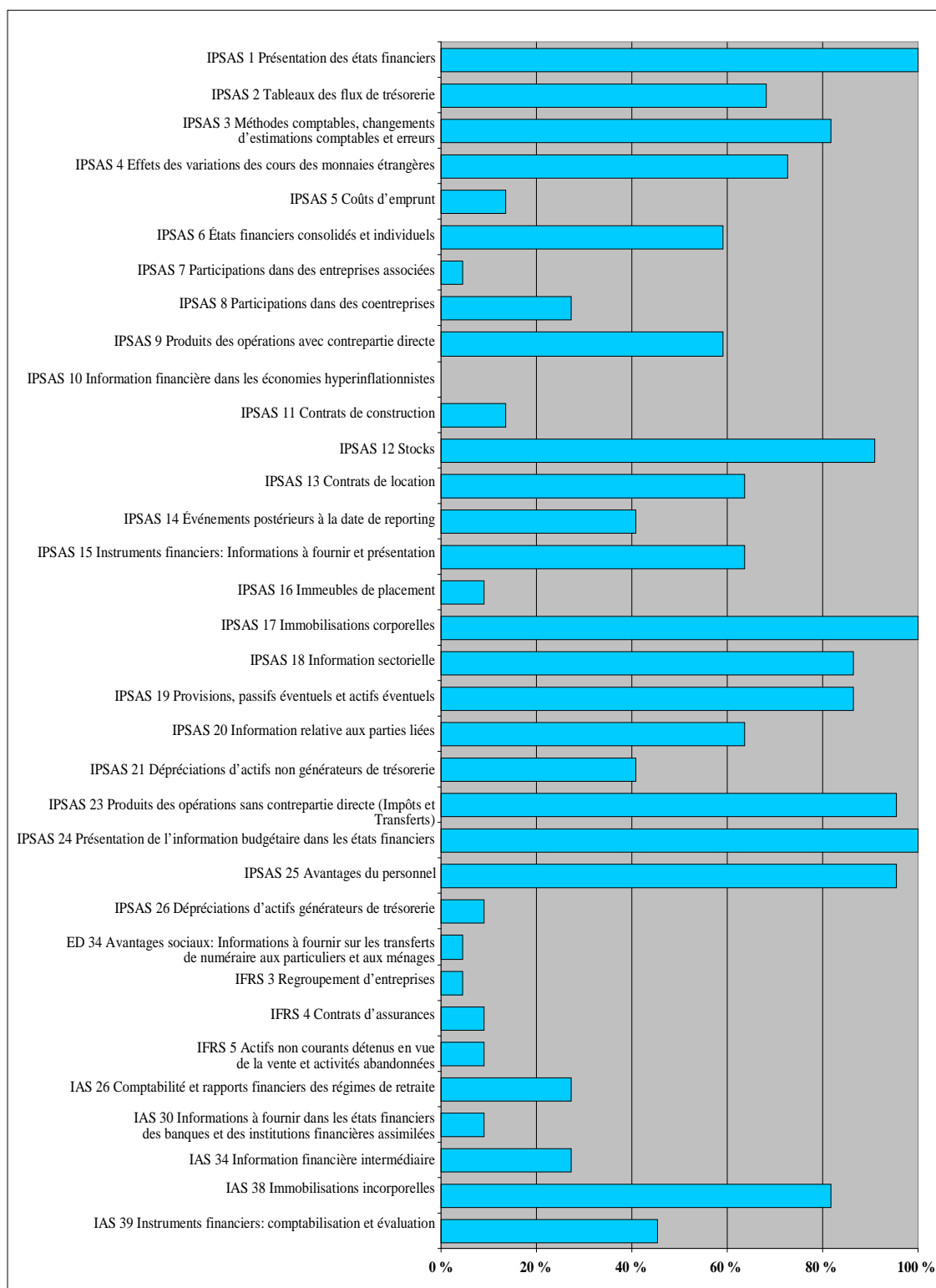
	Page
Changements de substance par rapport au Manuel 2009.....	1
Conseil des Normes comptables internationales du secteur public – Mandat intérimaire	3
Fédération internationale des experts-comptables.....	8
Préface aux Normes comptables internationales du secteur public	11
Introduction aux Normes comptables internationales du secteur public	20
IPSAS 1 – Présentation des états financiers	21
IPSAS 2 – Tableaux des flux de trésorerie.....	82
IPSAS 3 – Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs....	104
IPSAS 4 – Effets des variations des cours des monnaies étrangères.....	135
IPSAS 5 – Coûts d'emprunt.....	160
IPSAS 6 – États financiers consolidés et individuels.....	172
IPSAS 7 – Participations dans des entreprises associées.....	207
IPSAS 8 – Participations dans des coentreprises.....	227
IPSAS 9 – Produits des opérations avec contrepartie directe.....	251
IPSAS 10 – Information financière dans les économies hyperinflationnistes.....	274
IPSAS 11 – Contrats de construction	288
IPSAS 12 – Stocks.....	314
IPSAS 13 – Contrats de location	333
IPSAS 14 – Événements postérieurs à la date de reporting.....	369
IPSAS 15 – Instruments financiers: informations à fournir et présentation.....	385
IPSAS 16 – Immeubles de placement	443
IPSAS 17 – Immobilisations corporelles.....	476
IPSAS 18 – Information sectorielle.....	517
IPSAS 19 – Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.....	548
IPSAS 20 – Information relative aux parties liées.....	592
IPSAS 21 – Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie.....	613
IPSAS 22 – Présentation d'informations financières sur le secteur des administrations publiques.....	652
IPSAS 23 – Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts).....	678
IPSAS 24 – Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers.....	735
IPSAS 25 – Avantages du personnel.....	763

Volume II
SOMMAIRE

	Page
IPSAS 26 – Dépréciation d’actifs générateurs de trésorerie	846
IPSAS 27 – Agriculture.....	904
IPSAS 28 – Instruments financiers: Présentation.....	933
IPSAS 29 – Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation.....	1022
IPSAS 30 – Instruments financiers: Informations à fournir	1287
IPSAS 31 – Actifs incorporels.....	1337
IPSAS – Comptabilité de caisse – Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse	1388
Glossaire des définitions dans les normes IPSAS 1 à 26.....	1389
Ligne directrice 2 – Possibilités d’application des normes internationale d’audit aux audits des états financiers des entreprises publiques	1514
Document de synthèse d’autres publications	1555
Code de déontologie des comptables professionnels.....	1558

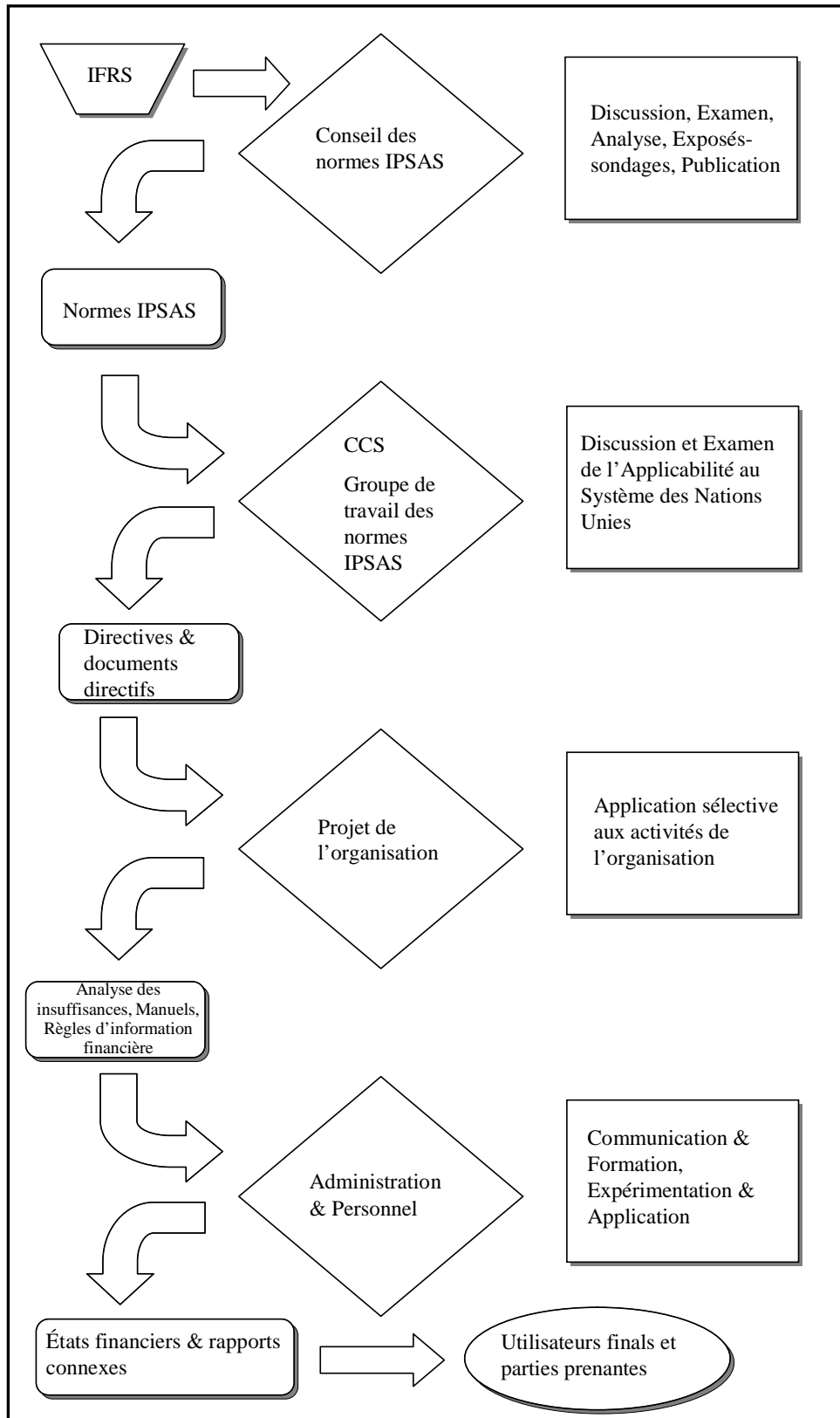
Annexe II

**Importance de chaque norme IPSAS selon les organisations participantes,
en pourcentage**



Annexe III

Processus de passage à la mise en œuvre des normes IPSAS



Annexe IV

Une expérience concluante: le processus du PAM

1. Il ne s'agit ici de rendre compte en détail que de l'un des projets IPSAS, sur plus de 20 mis en œuvre au sein des organisations participantes du CCI. C'est le premier cas de réussite, et pour le moment (2010) le seul, dont l'Inspecteur considère qu'il y a beaucoup à apprendre. Le PAM est loin d'être la seule institution où de bonnes pratiques ont été constatées mais, en avril 2009, le PAM a réussi à obtenir pour ses états financiers relatifs à 2008, présentés en conformité avec les normes IPSAS, le certificat de son vérificateur externe des comptes, moins de trois ans après que son Conseil d'administration eut décidé (en juin 2006) de se conformer à ces normes, une prouesse reproduite pour l'exercice suivant et qui mérite d'être relatée en détail. La présente section est essentiellement fondée sur des textes officiels du Directeur exécutif du PAM (dont les six rapports intérimaires sur le projet), les comptes publiés et les rapports et déclarations du Commissaire aux comptes. Pour des raisons de concision, peu de références sont citées dans ce texte; les autres peuvent être communiquées sur demande.

2. La date limite fixée pour le début de l'exercice financier devant être comptabilisé conformément aux normes IPSAS ne laissait à l'équipe du projet IPSAS du PAM que dix-huit mois pour s'y préparer. Partant de zéro et procédant par étapes, le projet d'introduction des normes IPSAS a été multidimensionnel, assorti de délais et complexe. Grâce à une direction efficace et une rigoureuse gestion des risques, il a finalement été mené à bien tel qu'envisagé à l'origine. Le PAM étant en définitive le seul «organisme pionnier» à adopter les normes IPSAS, il a été un précurseur, au sein de l'ensemble du système des Nations Unies, pour formuler les questions de technique comptable se rapportant à ces normes. Cette initiative majeure a impliqué un réexamen d'ensemble de toutes les procédures financières et de nombreuses révisions de celle-ci, l'élaboration d'un manuel d'orientation générale et une formation intensive du personnel.

A. Étape préparatoire: l'administration financière

3. Cette réussite remarquable vient également couronner un processus global de transformation de la gestion financière de l'ensemble de l'institution, dont les origines remontent au moins à l'exercice biennal 2002-2003 lorsque, à l'instigation de son vérificateur externe des comptes (NAO) et de sa direction générale, le PAM a entrepris **d'améliorer son administration financière**.

4. Un projet IPSAS se construit sur **la motivation, la connaissance et la responsabilité communes** de tous les personnels exerçant des fonctions financières au sein de l'entité, **à tous les niveaux du siège, et des bureaux régionaux et de terrain**: tous doivent constituer un réseau actif propre à assurer une compréhension et une mise en œuvre intégrales du modèle d'activité de l'organisation et un terrain fertile réceptif aux réformes nécessaires. À cet effet, **les postes essentiels doivent être pourvus en temps voulu par des effectifs suffisants présentant les qualifications requises**. La formation des administrateurs et du personnel des finances, et l'association de fonctionnaires de différents niveaux sont des facteurs clefs de succès en tant que préalables indispensables à la création d'une culture comptable moderne.

5. En 2004-2005, la direction du PAM a pris plusieurs **initiatives visant à améliorer la qualité et la ponctualité de la présentation des informations financières** à son Conseil d'administration, ses donateurs et son encadrement. Les priorités fixées en matière de gestion étaient notamment les suivantes:

- Renforcement à l'échelle mondiale de la capacité opérationnelle du progiciel de gestion intégré du PAM (dénommé Système mondial et réseau d'information du PAM ou WINGS, puis WINGS II après son renforcement);
- Investissement dans les ressources humaines avec l'engagement dans les services financiers sur le terrain de 19 fonctionnaires recrutés sur le plan international et 17 fonctionnaires recrutés sur le plan national (accroissements de 61 % et 68 % respectivement) et de cinq analystes financiers régionaux pour appuyer le nouveau modèle d'activité résultant d'une analyse des processus opérationnels;
- Formation d'administrateurs en matière de gestion financière, et formation du personnel des finances dans le domaine des processus opérationnels et financiers du PAM, en particulier dans les bureaux de terrain, avec un dossier de clôture mensuelle;
- Formation des nouveaux directeurs de pays mettant l'accent sur leurs responsabilités en matière de contrôles internes et de gestion financière efficace;
- Organisation d'ateliers avec des responsables des finances du siège, des bureaux régionaux et des bureaux de pays pour discuter de questions stratégiques de gestion financière et préciser les rôles et les responsabilités;
- Organisation chaque année d'ateliers de bureaux régionaux avec la participation de fonctionnaires des finances des bureaux de pays, en vue de préparer la clôture des comptes financiers biennaux, d'introduire de nouvelles initiatives, d'examiner le suivi de la vérification des comptes et de dispenser une formation approfondie au système WINGS;
- Publication d'un manuel complet des finances, afin d'exposer clairement les directives en matière de méthodes et de procédures financières, tandis que des rapports sur la gestion et l'exécution financière des projets étaient établis par WINGS;
- Mise en place d'une nouvelle stratégie en matière de taux de change afin de réduire les risques à partir d'une analyse de l'exposition du PAM au risque de taux;
- Réorganisation de la fonction financière pour mettre davantage l'accent sur l'analyse des coûts et les contrôles internes.

B. Choix des normes comptables: une position résolument volontariste

6. En janvier 2005, le Commissaire aux comptes du **PAM** a noté que celui-ci **avait déjà fourni une série quasiment complète d'états financiers, comme le prescrivaient les normes NCI/IFRS ou les normes IPSAS**. Après la présentation du rapport du Commissaire aux comptes sur les normes applicables aux rapports financiers au Conseil d'administration, dans lequel le Commissaire aux comptes encourageait le Conseil d'administration du PAM à adopter des normes comptables internationales universellement admises, le Directeur exécutif a établi **un comité directeur et un groupe de travail** pour gérer la transition en ce sens, lesquels, après discussion avec des organisations extérieures et des experts dans le domaine des normes comptables, ont procédé à un **examen préliminaire des dispositions du Statut, du Règlement général et du Règlement financier qu'il faudrait peut-être réviser** pour que le PAM puisse adopter intégralement les Normes comptables internationales. Le passage à la comptabilité d'exercice étant une exigence commune à toutes les normes comptables

modernes, sa mise en œuvre permettrait à l'entité de bien se préparer à l'application de ces normes, quelles qu'elles soient. En 2007, le PAM a considéré que le système WINGS existant, qui étayait certains aspects des normes IPSAS, avait permis au PAM, au cours des dernières années, d'apporter des améliorations systématiques à ses informations financières, notamment la comptabilisation des produits selon la comptabilité d'exercice, la comptabilisation des placements au taux du marché, la comptabilisation des charges sur la base du principe d'exécution et la production d'un rapport financier annuel. À cet égard, le **PAM avait déjà atteint un degré avancé de préparation aux normes IPSAS.**

7. Mais cela n'avait pas été facile: les normes IPSAS reposent sur des principes. Le PAM étant le premier organisme des Nations Unies et l'un des premiers dans le monde à appliquer les normes IPSAS, son équipe IPSAS **a dû concevoir un grand nombre de principes, souvent avant l'examen et la publication de toute directive par le Groupe de travail interinstitutions.** Certaines des règles particulièrement difficiles à élaborer concernaient notamment l'inscription des stocks à l'actif, la comptabilisation en charges, et l'évaluation, les instruments financiers, les services en nature, les immobilisations corporelles, les biens incorporels et, surtout, la comptabilisation des produits qui était particulièrement difficile en raison des différences entre le PAM et le secteur privé, mais aussi avec les organisations financées par des contributions statutaires et les États. La comparaison des précédents états financiers conformes aux Normes comptables du système des Nations Unies avec les états financiers actuels conformes aux normes IPSAS donne la mesure de l'impact et des difficultés rencontrées dans les méthodes comptables.

8. L'attitude du PAM à l'égard du travail d'appui effectué par l'équipe IPSAS Nations Unies et le Groupe de travail a été pleinement participative et résolument dynamique, anticipant même l'action de l'équipe en cas de besoin, comme ce fut le cas pour les supports didactiques (le PAM créant ses propres supports didactiques sans attendre le module de formation du CCS dont la publication était retardée). Les vues et l'expérience du PAM, qui a été l'une des premières institutions à adopter les normes IPSAS, en matière d'application de ces normes, peuvent être très utiles pour les autres organismes des Nations Unies. Alors que les discussions au sein du système n'étaient pas encore suffisamment avancées pour trancher toutes les questions relatives aux normes IPSAS, l'administration les a interprétées comme il lui semblait approprié, en accord avec le Commissaire aux comptes. Lorsqu'il n'y avait pas de normes IPSAS, les normes IFRS ont été utilisées. En tant qu'«organisme pionnier», le PAM ne pouvait pas toujours compter sur les Nations Unies pour obtenir des avis et conseils pratiques sur tout l'éventail de questions qui se sont posées à lui durant la transition. À vrai dire, les autres organismes des Nations Unies ont suivi l'expérience du PAM pour s'en inspirer et la prendre comme exemple. Le PAM était aussi en relation avec d'autres précurseurs pour l'application des normes IPSAS comme la Commission européenne (CE), l'OTAN et le Gouvernement suisse.

9. Lorsque, durant l'été 2005, le Groupe de travail a examiné la question avec l'équipe de projet du CCS et a envisagé l'adoption des normes IPSAS à un rythme accéléré, le PAM, qui s'était préparé à ce passage, s'est déclaré prêt à jouer un rôle directeur en les adoptant rapidement. Il a ainsi établi deux documents fondamentaux qui attestent une réflexion autonome approfondie sur sa propre situation: un calendrier provisoire de passage aux normes comptables internationales, de 2005 à 2008, et un tableau de toutes les dispositions à prendre par l'entité selon son analyse des insuffisances, norme par norme. Ces documents ont structuré le projet IPSAS du PAM. Le plan de travail approuvé en juin 2006 par le Conseil d'administration prévoyait des délais, de grandes étapes, une coordination avec le projet WINGS II et les estimations de coûts, budget et formules de financement devant permettre au PAM d'appliquer les normes IPSAS à compter de 2008, comme il était recommandé.

C. Évaluation et prise de conscience de la totalité des tâches à accomplir

10. Selon un passage du rapport du Commissaire aux comptes du PAM sur l'état de préparation à deux projets majeurs – IPSAS et WINGS II –, la conformité aux normes comptables internationales exigeait beaucoup plus que la révision et l'amélioration de la présentation des renseignements financiers tels qu'ils ressortaient des comptes annuels. Des améliorations étaient nécessaires dans les méthodes de fonctionnement et modes opératoires, par exemple dans la manière de gérer et de comptabiliser les actifs et les passifs; et de comptabiliser les produits et les charges et de les inscrire dans le rapport financier. Cela nécessite d'importantes transformations des méthodes de fonctionnement et de la gestion financière concernant l'infrastructure opérationnelle et les procédures financières du PAM, que le Secrétariat a entreprises.

11. Le PAM qui, plus que d'autres entités des Nations Unies, était déjà prêt pour appliquer nombre de ces changements, comme indiqué plus haut, a choisi une procédure accélérée: une transition en dix-huit mois depuis son point de départ, en étant bien préparé et en suivant probablement la voie la plus courte, parmi tous les organismes des Nations Unies, pour atteindre sa cible. Un jeu complet d'états financiers **annuels** conformes aux Normes comptables du système des Nations Unies a été établi pour la première fois au PAM en 2006. Cela a permis au Programme de se positionner en vue de l'introduction d'une comptabilité annuelle et d'un contrôle complet, à titre de répétition pour l'exercice financier annuel qui est devenu obligatoire à compter de 2008. Alors que son secteur allait être très directement touché par le passage aux normes IPSAS, le service de l'information financière du PAM a joué un rôle clef pour parvenir à les mettre en œuvre. Le PAM a établi une série de comptes «à blanc» sur des périodes de six et neuf mois, à titre de parties intégrantes «conformes aux normes IPSAS» de ses futurs comptes de 2008.

D. Un projet à part entière

1. Les grandes lignes

12. À la suite de la décision prise par le Conseil d'administration en novembre 2005, le Secrétariat a élaboré un plan de travail exhaustif pour le projet relatif aux normes comptables. Le plan définissait l'approche retenue pour déterminer et opérer les modifications du Statut, du Règlement général et du Règlement financier, ainsi que des méthodes comptables et des procédures administratives concernées par l'application des normes IPSAS. De grandes étapes ont été fixées pour les différentes phases du projet, notamment l'analyse, les propositions de révision des méthodes et des procédures, l'approbation de l'administration, du Commissaire aux comptes et du Conseil d'administration, l'élaboration de directives et la formation du personnel au siège et sur le terrain. Le Secrétariat a aussi établi un budget prévisionnel des coûts d'exécution.

2. Gouvernance

13. La structure de gouvernance du projet a d'abord été conçue comme une équipe relativement réduite (quatre consultants spécialistes des finances, un consultant en matière de gestion de projet, un autre consultant, deux fonctionnaires des finances et quatre autres fonctionnaires) sous la direction d'un responsable de projet à plein temps relevant du chef du service financier, qui était également chargé du projet WINGS II et donc en mesure de contrôler les synergies WINGS II/IPSAS. En 2007, un Conseil de gouvernance du projet a été créé pour assurer une fonction de contrôle, d'orientation et de conseil de haut niveau à l'égard du projet IPSAS. À la suite de recommandations des vérificateurs internes des comptes et d'une évaluation de risques, un coordonnateur de la gestion des changements et un

coordonnateur de la gestion du projet ont été adjoints aux effectifs du projet. Cela a réduit la dépendance aux consultants et a assuré la stabilité des communications et de la formation, ainsi que du contrôle et de l'actualisation du budget et du plan de travail.

3. Financement

14. Grâce à sa nouvelle culture de gestion financière, le PAM a été très tôt (septembre 2005) en mesure d'établir des estimations de dépenses et des prévisions budgétaires précises pour financer:

- Des experts ayant des compétences techniques dans les domaines suivants:
 - i. Passage aux normes comptables internationales;
 - ii. Changement dans les flux fonctionnels;
 - iii. Gestion d'actifs; et
 - iv. Élaboration de méthodes, procédures et manuels d'orientation;
- Les voyages et la formation nécessaires pour appliquer les nouvelles méthodes et procédures (ateliers, etc.);
- Un travail important de planification et d'examen des modes de fonctionnement, ainsi que la formulation de méthodes et de directives procédurales.

15. Dans cette perspective, la première mesure a consisté à tenter de déterminer des sources d'économies par l'absorption éventuelle des coûts additionnels. La deuxième a consisté à rechercher une synergie avec un projet déjà existant et connexe. La troisième a été tout simplement de chercher de nouvelles formes et sources de financement.

16. En juin 2006, le Conseil d'administration a approuvé une allocation de 3,7 millions de dollars des États-Unis du budget administratif et d'appui aux programmes, destinée à couvrir pendant deux ans le coût de l'introduction, à la date prévue, des normes IPSAS pour l'exercice financier 2008. Deux ans plus tard, une analyse rétrospective des dépenses du projet a fait ressortir un montant effectif global de dépenses similaire au montant prévu, ainsi que quelques sous-évaluations de dépenses au titre du personnel (qui sont régies par le système commun des Nations Unies), compensées par des économies dans la plupart des autres postes, en particulier les voyages. Les frais de consultants ont été maintenus à un niveau remarquablement bas de 300 000 dollars des États-Unis pour toute la durée du projet, alors que le montant prévu était de 500 000 dollars, lui-même relativement modeste par comparaison avec d'autres institutions.

4. Ressources humaines

17. Le plan de projet prévoyait la création d'une équipe spécialisée chargée d'exécuter le projet relatif aux normes comptables avec l'appui du personnel du PAM, dont les membres apporteraient un savoir-faire dans leurs domaines de compétence et de responsabilité. Un responsable de projet a été désigné pour conduire le projet, en s'appuyant sur des compétences internes, des spécialistes au sein du personnel et des consultants spécialement engagés pour donner au PAM les moyens de réussir le passage aux normes IPSAS. Mais la constitution de l'équipe a été difficile: lorsqu'il a fallu engager des experts dans le domaine des normes IPSAS en 2006, il n'y en avait pratiquement aucun. De nombreux experts comptables étaient spécialistes des normes IFRS ou des normes néo-zélandaises ou

australienne, mais très peu étaient compétents dans le domaine des normes IPSAS. Seuls ceux qui avaient collaboré avec des institutions pionnières comme l'OCDE et la CE auraient eu une expérience dans ce domaine. En outre, de nombreux consultants avaient une connaissance théorique des normes IPSAS mais aucune expérience de leur application. En définitive, le responsable de projet a décidé d'engager des comptables professionnels et de leur laisser le temps nécessaire pour se familiariser avec les normes IPSAS, en comptant sur eux pour devenir progressivement des spécialistes de l'application des normes IPSAS.

5. Contenu et résultats attendus

18. L'équipe a élaboré des documents détaillés portant sur toutes les normes IPSAS et tous les exposés-sondages s'y rapportant, y compris les nouvelles règles et pratiques comptables sur la base desquelles les états financiers du PAM devaient être établis à partir du 1^{er} janvier 2008, dans le but d'aider les utilisateurs des nouvelles méthodes comptables et les concepteurs du système. Il a été élaboré pour chaque branche de la comptabilité des plans détaillés pour indiquer comment, dans la pratique, les normes IPSAS adoptées seraient appliquées, notamment pour ce qui était de l'établissement des soldes d'ouverture pour les stocks, les prestations dues aux employés et les immobilisations corporelles au 1^{er} janvier 2008 et de la comptabilisation des produits en application des normes IPSAS. Un manuel d'application devait être élaboré pour les unités administratives intéressées et les fonctionnaires des finances.

E. Une institution motivée: communication, formation et gestion du changement

1. Communication et appui à la formation

19. Dans le cadre de son programme de communication, le PAM a créé une page spéciale sur son site Web consacrée au passage aux normes IPSAS et a publié une série additionnelle de six «rapports intérimaires» sur le sujet, de 2006 à 2008, dans lesquels tous les renseignements utiles sur les décisions passées ou envisagées étaient expliqués ou proposés, soumis pour information, examen ou approbation au Conseil d'administration, lequel était ainsi tenu pleinement informé, motivé et actif, dans l'intérêt du déroulement harmonieux du processus de transition.

20. Ce site Web dédié au projet IPSAS, très largement utilisé par les fonctionnaires du PAM, contenait des informations sur les Normes comptables du système des Nations Unies, les Normes comptables internationales, les normes IPSAS et le processus d'adoption de ces dernières. Il constituait une source d'information exhaustive pour les utilisateurs désireux d'obtenir des renseignements ou des conseils sur les normes IPSAS. Dans le cadre de la stratégie de communication, des bulletins bimestriels étaient distribués aux fonctionnaires des finances et aux autres fonctionnaires intéressés, principalement pour tenir le personnel de terrain informé de l'avancement du projet. Les spécialistes des normes IPSAS et des finances ayant une expérience de projets d'application de ces normes au sein d'autres institutions ont organisé des ateliers pour familiariser les fonctionnaires du PAM avec la nature du processus de mise en œuvre de ces normes. Des ateliers ont été organisés pendant le second semestre de 2006 et au début de 2007 dans tous les bureaux régionaux pour informer les directeurs régionaux, les directeurs de pays et les fonctionnaires des finances des activités liées à l'application des normes IPSAS et de l'impact qu'elles auraient sur le PAM. D'autres ateliers et programmes de formation ont été organisés à mesure qu'étaient élaborées de nouvelles méthodes comptables conformes aux normes IPSAS.

21. De la même façon, le maintien d'un flux de communication vers la direction, l'encadrement et le personnel, faisant place à une information en retour, était nécessaire pour

obtenir une prise de conscience et un appui. L'équipe du projet IPSAS a entrepris une stratégie de communication et de formation au niveau organisationnel pour faire largement connaître les normes IPSAS au sein du PAM. Cette action a été coordonnée avec WINGS II et la section de la formation de la Division des ressources humaines, en vue d'en assurer l'efficacité et de réaliser des économies d'échelle. Au début de 2008, 1 400 membres du personnel avaient déjà suivi une formation sur les normes IPSAS au siège et dans les bureaux de terrain. Tout au long de l'année 2008, des cours de perfectionnement ont été dispensés aux parties prenantes comme les membres du Conseil et les participants aux groupes de travail des Nations Unies. La coordination avec l'équipe IPSAS de New York s'est poursuivie, et des supports didactiques spécialisés dans la comptabilité d'exercice applicable aux Nations Unies étaient en cours d'élaboration, mais n'étaient pas encore publiés ou utilisables.

22. Dans l'ensemble, il a fallu beaucoup de temps pour que les actions de formation et de communication, les discussions, les ateliers, les réunions et les groupes de travail parviennent à changer les comportements pour passer des Normes comptables du système des Nations Unies aux normes IPSAS, ces dernières étant perçues comme plus difficiles et plus exigeantes (ce qui était vrai). C'est pourquoi il a été extrêmement difficile de modifier les comportements, notamment ceux des «sceptiques», ce qui a obligé à recourir à différents moyens.

2. «Mise au point» avec le Conseil d'administration

23. Le PAM a établi et maintenu une communication étroite sur son projet IPSAS avec son Conseil d'administration, composé de 36 États Membres de l'Organisation des Nations Unies et de la FAO, pays donateurs et bénéficiaires. En dépit de cette diversité, de 2005 à 2009, le Commissaire aux comptes et le Secrétariat du PAM ont joué en «duo» pour le Conseil, en établissant différents rapports concernant leurs rôles respectifs. Ils ont réalisé une convergence de vues sur le passage aux normes comptables internationales, créant ainsi un climat de confiance et expliquant à chaque étape quels étaient la situation, les risques, les propositions et les bénéfices attendus. **Susciter et maintenir un intérêt et un appui dans le domaine administratif et financier**, souvent considéré comme moins attrayant pour les représentants des États Membres, **représente une prouesse**. Des préoccupations se sont fait jour à propos de l'intelligibilité des nouveaux états financiers conformes aux normes IPSAS par rapport aux précédents états financiers établis selon les Normes comptables du système des Nations Unies, suivant le mode de présentation du budget. Il y a été répondu dans le cadre de discussions, exposés, consultations informelles, séminaires financiers et conférences.

24. La communication avec l'organe délibérant (le Conseil d'administration) a été également conduite par différents moyens, notamment la série spéciale de six rapports intérimaires déjà mentionnée. **Cela a permis en particulier de financer au départ les postes destinés à renforcer l'administration des finances, puis d'assurer relativement simplement le financement des projets IPSAS et WINGS**, si bien que leurs équipes respectives ont pu se consacrer pleinement aux activités de fond liées aux projets sans gaspiller leur énergie pour rechercher des fonds. Par voie de conséquence, le Conseil d'administration a approuvé les différentes étapes de passage aux normes IPSAS telles qu'elles étaient proposées. Mais il est plus facile d'obtenir des financements que de modifier les habitudes de travail et de gestion profondément ancrées de la direction et du personnel. Au PAM, comme dans d'autres institutions, cela a été très difficile.

F. Un projet au sein d'un réseau

1. Partenariats institutionnels

25. Le PAM n'a jamais travaillé de manière isolée. Tout comme il avait organisé la réflexion et la formation sur le plan interne, il s'est employé à établir les liens les plus profitables avec ses partenaires extérieurs existants.

26. Le premier de ces partenaires était le **Commissaire aux comptes** du PAM, membre du National Audit Office (NAO) du Royaume-Uni qui, très vite, est apparu comme l'élément moteur de l'introduction de normes comptables internationalement reconnues, en particulier dans le rapport qu'il avait soumis à ce sujet à l'examen du Conseil d'administration¹⁰⁵. Le Commissaire aux comptes et la Directrice exécutive du PAM ont régulièrement souligné la richesse de leur collaboration dans leurs rapports respectifs jusqu'à ce qu'ils puissent partager fièrement en 2009 l'honneur d'avoir établi le premier jeu d'états financiers conformes aux normes IPSAS pour 2008, et de les avoir présentés au Conseil d'administration sans aucune réserve dans l'opinion du Commissaire aux comptes, un résultat qui s'est répété pour l'exercice annuel suivant. L'Inspecteur considère qu'il est juste de mentionner, en plus de l'implication du Commissaire aux comptes sur le plan local, les efforts considérables déployés par le NAO en matière d'éducation et d'information sur l'utilisation des normes IPSAS, par le biais notamment de deux importants «guides» détaillés, téléchargeables sur le site Web du NAO (www.nao.org.uk):

- Un «IPSAS Compliance Guide», qui contient une liste de vérification exhaustive, par étapes, permettant d'évaluer si les comptes publiés respectent les normes IPSAS;
- Un guide intitulé «IPSAS – Preparing for Audit», établi spécifiquement pour aider les organisations internationales à comprendre ce que leur vérificateur externe des comptes leur demandera pour étayer une opinion sans réserve par rapport aux exigences des normes IPSAS. Dans la préface, le NAO précise que le guide indique les conditions requises et les éléments que les responsables doivent fournir au vérificateur externe des comptes, et donne des exemples des questions et des problèmes d'audit qui peuvent se poser et qu'il convient d'éviter.

27. Un autre partenaire institutionnel important a été le **Comité d'audit** qui, selon son rapport annuel publié en 2009, a consacré une somme considérable de temps et d'attention à la surveillance de cet ambitieux projet. À chaque réunion, les plans de mise en œuvre et les obstacles potentiels, y compris les modifications concernant le personnel chargé du projet, ont été suivis. Le Comité d'audit a pris note des grandes étapes (par exemple les comptes «à blanc» de juin et septembre 2008) et a évalué les résultats communiqués par la direction et les rapports indépendants sur l'état d'avancement présentés par le NAO et le Bureau de la vérification interne des comptes. Il a donné des conseils sur la manière de surmonter efficacement les obstacles rencontrés et a renforcé l'engagement de la direction à l'égard du projet. Les vues et les conseils du Comité ont été communiqués à la direction. Il a fait des propositions de changements et examiné les suites qui leur ont été données durant le processus d'application et lors de l'examen des versions définitives des projets d'états financiers.

¹⁰⁵ Rapport du Commissaire aux comptes sur les normes applicables aux rapports financiers du Programme alimentaire mondial (WFP/EB.1/2005/5-E).

28. Comme il a été indiqué, le PAM a joué plus que son rôle dans les relations avec les autres organismes des Nations Unies en participant activement au Groupe de travail et à son groupe régional de Rome. L'Inspecteur souligne une fois encore, sans vouloir minimiser le mérite du PAM dans le passage réussi aux normes IPSAS, que celui-ci était probablement un des organismes les mieux préparés, en particulier en raison de sa culture financière institutionnelle¹⁰⁶.

2. Partenariats internes

29. Un autre partenariat tout aussi important a été constitué sur le plan interne, avec la conception et l'exécution coordonnées des deux projets liés IPSAS et WINGS II. Dès le début, une synergie et une interaction permanente en vue de définir et d'appliquer de nouvelles procédures opérationnelles améliorées ont été essentielles pour éviter les doubles emplois ou l'omission de procédures nécessaires pour assurer la conformité aux normes IPSAS. Mais la nécessité de préparer le système WINGS II aux exigences des normes IPSAS a énormément sollicité la modeste équipe du projet IPSAS du PAM.

30. Le partenariat associe non seulement les partenaires institutionnels mais aussi, et sur le même plan, différentes composantes du Secrétariat. Des rôles distincts mais synergiques ont dû être assignés aux projets IPSAS et PGI, dans le cadre d'un respect mutuel et d'une collaboration pour atteindre l'objectif primordial d'une meilleure gestion organisationnelle. Dans ce type de situation, il ne saurait y avoir aucune domination, concurrence ou confusion, pour laisser la voie libre à une évolution méthodique continue. La même observation vaut pour la communauté de tous les utilisateurs et fonctionnaires affectés dans leur travail par la modification des procédures opérationnelles.

G. Cadre juridique et principes comptables

31. L'équipe de projet a recensé les dispositions du Statut, du Règlement général et du Règlement financier qu'il faudrait modifier par suite de la mise en œuvre des normes IPSAS. Cette évaluation initiale des amendements à apporter a dû être revue tout au long du projet. Le principal amendement touchant le Statut concerne le passage à une information financière annuelle. Aucune autre modification des principes comptables nécessitant l'approbation du Conseil n'a été identifiée. À cet égard, le cas du PAM peut être considéré comme particulièrement favorable car, à l'exception de cet amendement et de l'approbation de quelques ressources financières, ce processus majeur de passage aux normes IPSAS est resté, pour l'essentiel, juridiquement aux mains du chef de secrétariat.

32. À partir de 2005, le PAM a réexaminé ses politiques et principes comptables, et y a apporté des modifications qui ont amélioré les normes d'information financière. Il a modifié par exemple la méthode de comptabilisation des produits, en passant de la comptabilité de caisse à la comptabilité d'exercice, et de la comptabilisation des charges à payer au titre de l'assurance maladie après la cessation de service pour le personnel du PAM.

33. Les principales modifications par rapport aux précédentes normes (Normes comptables du système des Nations Unies) ont notamment concerné l'inscription à l'actif des immobilisations corporelles, l'enregistrement des stocks, la comptabilisation des avantages accordés au personnel et la comptabilisation des produits. Mais la réforme IPSAS est un processus continu; près d'un an après la date des soldes d'ouverture marquant le passage, en 2008, à une comptabilité conforme aux normes IPSAS, l'année 2008 était encore considérée

¹⁰⁶ Voir JIU/REP/2009/7 – Management and Administration Review of the World Food Programme.

par l'équipe de projet comme une «année de transition», laissant ainsi supposer qu'il restait encore une marge de progrès.

H. Situation finale, risques et bénéfices du passage aux normes IPSAS

34. En juin 2008, les capacités créées au sein de l'équipe du projet IPSAS devaient être maintenues, sous réserve de la disponibilité des ressources, au moins jusqu'à la mise en service de WINGS II au début de 2009 et jusqu'à la soumission à l'approbation du Conseil des premiers états financiers conformes aux normes IPSAS en juin 2009. Il était prévu que l'adoption des normes IPSAS serait achevée en juin 2009 et que, sous réserve de disposer des ressources budgétaires suffisantes, les capacités créées par le projet seraient intégrées dans les activités courantes.

35. Les **principaux problèmes qui subsistaient** concernaient notamment la comptabilisation des stocks, la comptabilisation et l'exhaustivité de l'enregistrement des immobilisations corporelles, la comptabilisation des produits et d'autres principes comptables, le calcul des avantages accordés aux membres du personnel administrés sur le terrain par des institutions autres que le PAM, le recensement et la gestion des actifs incorporels et les rapprochements budgétaires. Les **nombreux risques de toutes sortes** – internes et externes, liés aux parties prenantes et au Conseil des normes IPSAS – ont été évalués et devaient être gérés. Les tensions et pressions les plus importantes concernaient l'appui des hauts responsables, la disponibilité d'un PGI conforme aux normes IPSAS, le maintien des capacités du personnel et de sa connaissance des normes IPSAS, le soutien de l'organe directeur, l'efficacité des communications avec le Commissaire aux comptes, l'efficacité des communications et de la formation et l'implication du Groupe de travail. S'agissant d'une institution qui avait déjà accordé beaucoup d'importance à tous ces facteurs, et qui était parvenue au terme de la première année de conformité aux normes, cela **montre combien un tel projet est et reste vulnérable** tant que chacun n'est pas habitué aux nouveaux rôles qui sont assignés. Le sixième et dernier rapport intérimaire contient une analyse rétrospective des risques en ces termes: «Parmi les problèmes rencontrés, on peut citer le peu de candidats qualifiés prêts à s'investir dans un projet de courte durée, un calendrier d'adoption serré, le manque de supports didactiques spécialisés, et le manque de capacités internes durant les premières phases du projet.»¹⁰⁷.

36. En d'autres termes, les principaux défis concernaient la nécessité de tenir constamment au courant l'organe directeur, de s'occuper des parties prenantes internes, de communiquer avec le Commissaire aux comptes, de gérer les divergences d'opinion avec les vérificateurs internes des comptes, de faire face aux difficultés et aux avis divergents au sein du Groupe de travail interinstitutions sur les normes comptables, et de poursuivre néanmoins l'application des normes. Il a fallu passer un nombre incalculable d'heures à aplanir les divergences et à tenter d'imaginer toutes sortes de solutions et de moyens d'atténuation des risques.

37. Le PAM et son Commissaire aux comptes s'enorgueillissent à juste titre de la prouesse qu'ils ont réalisée en ce qui concerne le respect des normes IPSAS, et un document publié en juin 2009 sur le sujet était intitulé: «*WFP Leads the Way: enhanced credibility and transparency in the United Nations system accounting practices – A glance at WFP's 2008 Financial Statements under IPSAS*» (Le PAM montre la voie: amélioration de la crédibilité de la transparence des pratiques comptables au sein du système des Nations Unies – Les états financiers du PAM pour 2008 établis conformément aux normes IPSAS), tandis que le rapport

¹⁰⁷ Sixième rapport intérimaire sur l'application des normes comptables internationales du secteur public (WFP/EB.A/2008/6-G/1), par. 31.

du Commissaire aux comptes sur les bénéfices de l'application des normes IPSAS, élaboré en vue de la session de février 2010 du Conseil d'administration est sous-titré: «Renforcement de la gestion financière»¹⁰⁸. Loin de considérer comme une fin en soi le succès des projets WINGS II et IPSAS, il recommande que leurs bénéfices pour l'information financière soient utilisés pour:

- Présenter à la Directrice exécutive et à la direction des informations plus régulières, notamment sur les principaux risques liés à la gestion financière et sur les domaines qui présentent un intérêt pour renforcer et orienter leur fonction de suivi au niveau de l'institution et leur permettre de prendre des décisions en connaissance de cause;
- Rendre compte des résultats financiers en les mesurant;
- Améliorer le lien entre les objectifs stratégiques, les ressources et les résultats;
- Élaborer une optique institutionnelle commune de la performance financière en tant que groupe de gestion de haut niveau.

¹⁰⁸ Rapport du Commissaire aux comptes sur les bénéfices de l'application des normes IPSAS en termes de renforcement de la gestion financière (WFP/EB.1/2010/6-E/1).

Annexe V

Vue d'ensemble des mesures à prendre par les organisations participantes pour donner suite aux recommandations du CCI JIU/REP/2010/6

		Effet prévu	Nations Unies, fonds et programmes												Institutions spécialisées et AIEA													
			CCS*	Nations Unies**	CNUCED	UNODC	PNUE	ONU-HABITAT	HCR	UNRWA	PNUD	FNUAP	UNICEF	PAM	UNOPS	OIT	FAO	UNESCO	OACI	OMS	UPU	UIT	OMIM	OMI	OMPI	ONUDI	OMT	AIEA
Rapport	Pour suite à donner		<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
	Pour information		<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Recommandation 1				L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L
Recommandation 2				L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L
Recommandation 3				E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E

Légende: **L:** Recommandation pour suite à donner par l'organe délibérant.
E: Recommandation pour suite à donner par le chef du secrétariat (* dans le cas du CSS, pour le Président du CSS).
: La recommandation n'appelle pas de mesures de la part de cette organisation.

Effet prévu: **a:** transparence accrue **b:** diffusion des pratiques optimales **c:** coordination et coopération accrues **d:** contrôle et respect accrus
e: renforcement de l'efficacité **f:** économies substantielles **g:** efficacité accrue **o:** autres

** Couvre toutes les entités énumérées dans la circulaire ST/SGB/2002/11 autres que la CNUCED, l'UNODC, le PNUE, ONU-HABITAT, le HCR et l'UNRWA.