



L'Institut Canadien
des Comptables Agréés

document de consultation

Comptabilisation des immobilisations corporelles

Auteur principal
Terry Christie

Juin 2006



Le savoir au service du changement

DOCUMENTS DE CONSULTATION DE LA COLLECTION

«Questions liées à l'établissement de budgets selon la comptabilité d'exercice» :

Comptabilisation des immobilisations corporelles (juin 2006)

Liens entre le budget et le budget des dépenses (juin 2006)

Les documents de consultation de la présente collection de l'ICCA sont disponibles sous forme de fichiers Adobe PDF sur Internet (www.icca.ca).

Comptabilisation **des** **immobilisations corporelles**

Catalogage avant publication de Bibliothèque et Archives Canada

Christie, Terry

Comptabilisation des immobilisations corporelles/Terry Christie.

(Questions liées à l'établissement de budgets selon la comptabilité d'exercice)

Traduction de : Accounting for tangible capital assets.

Comprend des réf. bibliogr.

ISBN-13 : 978-1-55385-229-2

ISBN-10 : 1-55385-229-X

1. Comptabilité d'exercice — Canada. 2. Actif (Comptabilité). 3. Finances publiques — Canada — Comptabilité. 4. Processus budgétaire — Canada.

I. Institut Canadien des Comptables Agréés II. Titre. III. Collection.

HJ9921.C5714 2006

657'.83500971

C2006-905614-5

Tous droits réservés ©2006

L'Institut Canadien des Comptables Agréés

277, rue Wellington Ouest

Toronto, Canada

M5V 3H2

Available in English

www.cica.ca

Préface

En 2004, l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) a publié un rapport de recherche intitulé *Règles comptables suivies par les gouvernements au Canada dans leur processus budgétaire*. Ce rapport recensait les pratiques comptables actuelles des gouvernements d'ordres supérieurs au Canada quant à l'établissement des documents budgétaires et des crédits, par rapport à celles adoptées pour leurs états financiers condensés. Ce document a poussé bon nombre de responsables de l'établissement du budget des gouvernements à demander d'autres études sur des questions de comptabilité liées au processus budgétaire. Pour répondre à ces demandes, l'ICCA s'emploie à préparer divers documents qui aboutiront à la publication d'un rapport de recherche global intitulé *Questions de comptabilité liées aux processus budgétaires des gouvernements canadiens*.

L'ICCA tient à remercier Terry Christie, l'auteur principal du présent document de consultation, ainsi que les représentants de l'Île-du-Prince-Édouard, du Nouveau-Brunswick et de la Nouvelle-Écosse pour les informations qu'ils ont fournies et pour leur évaluation préliminaire du contenu du document. Nous tenons aussi à exprimer notre reconnaissance aux membres du Groupe consultatif sur les processus budgétaires des gouvernements, dont les noms sont indiqués ci-après, ainsi que notre profonde gratitude à J. Paul-Émile Roy, CA, qui a dirigé le projet et nous a prêté son concours pour la rédaction du présent document.

Les points de vue exprimés dans le présent document sont ceux de l'auteur principal et n'ont pas été cautionnés officiellement par l'ICCA ou par le Groupe consultatif sur les processus budgétaires des gouvernements.

Les lecteurs sont invités à faire part de leurs commentaires sur le présent document à J. Paul-Émile Roy, CA, directeur de projets, Monographies, ICCA (paul.roy@cica.ca).

Toronto
Juin 2006

Service des monographies de l'ICCA

GROUPE CONSULTATIF SUR LES PROCESSUS BUDGÉTAIRES DES GOUVERNEMENTS

Bill Hogg, CA (président)
Consultant, Dartmouth

Terry Christie
Consultant, Fredericton

Diana Eisenhower, FCGA
Treasury and Policy Board, Halifax

Simon-Pierre Falardeau, CA
Secrétariat du Conseil du trésor, Québec

John Keay
Secrétariat du Conseil du trésor, Ottawa

Doug Lynkowski, CA
Alberta Finance, Edmonton

Kim MacPherson, CA
Bureau du contrôleur, Fredericton

Debra Woodgate
Commission de la fonction publique Manitoba, Winnipeg

Permanents de l'ICCA

J. Paul-Émile Roy, CA
Directeur de projets, Service des monographies
Division Développement des connaissances

William J. Swirsky, FCA
Vice-président
Division Développement des connaissances

Table des matières

Sommaire	1
Chapitre 1 Introduction	5
Objectif du présent document	5
À propos de l'établissement des budgets en comptabilité d'exercice	6
Méthodologie de recherche	6
Chapitre 2 Obligation de rendre compte et attentes du public	9
Lois sur la gestion des finances publiques	9
Lois sur l'obligation de rendre compte	10
Nouvelles mesures de reddition de comptes	12
Présentation du budget	12
Attentes du public.....	14
Chapitre 3 Prise de décisions et établissement du budget des immobilisations	15
Processus d'établissement du budget des immobilisations	16
Incidence de la comptabilité d'exercice	18
Perspectives d'avenir	21
Chapitre 4 Information et gestion des immobilisations	25
Comptabilisation des immobilisations	25
Personnalisation de l'information établie selon la comptabilité d'exercice	27
Information historique	27
Une information plus adaptée à la présentation d'information	28
Incidence sur les décisions visant le remplacement des immobilisations	29
Incidence sur les analyses «achat ou location»	30
Gestion des immobilisations.....	31
Chapitre 5 Les expériences des autres	33
Initiatives internationales	33
Leçons tirées	36
Aide aux administrations locales	36

Annexe A	Analyse comparée des politiques en matière d'immobilisations corporelles	39
Annexe B	<i>Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public – Recommandations sur les immobilisations corporelles</i>	41
	Bibliographie sommaire	45

Sommaire

«Le paysage demeure le même, mais l'image est prise d'un point de vue différent.» C'est en ces termes que Daryl Wilson, alors président du Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) décrivait le nouveau modèle d'information financière des gouvernements par voie de communiqué de presse publié le 10 février 2003. Avec l'entrée en vigueur de la nouvelle méthode de la comptabilité d'exercice intégrale en avril 2005, les gouvernements d'ordres supérieurs (ci-après les gouvernements) de partout au Canada faisaient face à d'importantes modifications non seulement de leurs modèles d'information financière, mais également de leurs processus d'établissement des budgets et des processus connexes qui précèdent la publication de leurs états financiers.

L'information établie selon la comptabilité d'exercice peut avoir une incidence significative sur le processus d'établissement du budget des immobilisations lorsque d'autres processus de gestion ont déjà fait l'objet d'une réforme importante. Voici certains exemples de changements qui favorisent l'utilisation de l'information établie selon la comptabilité d'exercice et qui permettent d'en tirer le maximum d'avantages : décentraliser le contrôle des actifs des organismes centraux vers les ministères; passer d'un budget des immobilisations distinct à un budget global comprenant tous les coûts liés à la prestation de services; accorder une plus grande importance aux résultats lors de l'évaluation des options et des niveaux de financement; et mettre l'accent sur les conséquences à long terme des décisions en matière de financement.

Les gouvernements qui ont procédé à ces réformes admettent que l'application de la méthode de la comptabilité d'exercice aux immobilisations corporelles donne lieu à la communication d'une information plus exhaustive sur ces actifs. L'information établie selon la comptabilité d'exercice donne lieu non seulement à une appréciation plus juste des coûts liés à la prestation des services, mais aussi à une meilleure prise de décisions lorsqu'il s'agit de choisir entre l'acquisition, le remplacement ou la mise hors service d'immobilisations.

Un certain nombre de gouvernements au Canada ne s'attendent toutefois pas à ce que l'information fondée sur la comptabilité d'exercice modifie sensiblement le processus décisionnel concernant les immobilisations, et ce, pour les raisons suivantes :

- l'examen des régularisations est en général perçu comme un exercice comptable, offrant peu d'avantages pour la prise de décisions concernant les immobilisations;

- l'information au coût historique est souvent incomplète et peu fiable; l'amortissement offre très peu d'avantages pour l'évaluation future du coût des biens ou des services;
- la valeur comptable courante des actifs est discutable. Cependant, au fur et à mesure que l'on inscrit de nouveaux actifs et que l'on retire les plus anciens, la fiabilité des valeurs comptables augmentera;
- la prise de décisions fondée sur la comptabilité de trésorerie est considérée plus facile à comprendre et, par conséquent, plus appropriée pour la présentation et la validation des options de financement;
- l'établissement du budget des immobilisations est généralement considéré comme un processus dans lequel les décisions sont dans une grande mesure motivées par des engagements et par le plan d'action du gouvernement; l'information établie selon la comptabilité d'exercice influencera rarement de telles décisions.

De façon générale, ces gouvernements considèrent que la prise de décisions fondée sur la comptabilité de trésorerie est plus appropriée pour l'établissement du budget des immobilisations, car elle rend le gouvernement en place responsable de tous les effets de ses décisions, plutôt que de transférer cette responsabilité aux gouvernements ultérieurs.

Rares sont les gouvernements ayant examiné ces dernières années le cadre légal qui régit leurs opérations financières. Plusieurs gouvernements ont fait quelques modifications de libellé afin d'établir officiellement la comptabilité d'exercice mais, dans la plupart des lois sur la gestion des finances publiques, la comptabilité de trésorerie est encore désignée comme la principale méthode pour l'établissement des budgets, la présentation de l'information et la gouvernance. Il serait avantageux pour les gouvernements, en particulier ceux qui ont apporté des changements significatifs à leurs processus budgétaires et mis en œuvre d'autres réformes de gestion, d'examiner de plus près leurs lois sur la gestion des finances publiques afin de s'assurer qu'elles sont dans l'ensemble compatibles avec les normes comptables en vigueur.

On a constaté ces dernières années un mouvement favorisant un engagement du législateur envers l'obligation de rendre compte. Les lois portant sur l'équilibre budgétaire, la transparence, la réduction de la dette ainsi que les normes sur l'information sont à présent répandues dans tout le Canada et deviennent le critère par excellence pour l'évaluation de la santé financière et de la performance. Il convient que les gouvernements ne jugent pas de leur performance sur une seule mesure, comme un surplus/déficit ou une augmentation/diminution de la dette nette, mais plutôt en procédant à une évaluation informée comprenant les cinq mesures clés établies dans le nouveau modèle d'information financière.

Il est évident que les processus budgétaires fondés sur la comptabilité de trésorerie et sur la comptabilité d'exercice sont deux moyens acceptables de prendre des décisions éclairées. Prétendre que l'un ou l'autre d'entre eux

mène à une prise de décisions supérieure revient à ne pas tenir compte des stratégies budgétaires et des situations diverses au Canada. Le point de vue dominant veut que l'information établie selon la comptabilité d'exercice soit importante uniquement pour la comptabilité et ait peu d'incidence sur la prise de décisions. Cette opinion perdurera tant que des efforts n'auront pas été faits pour informer tous ceux qui participent à l'élaboration d'un budget sur les valeurs et les caractéristiques de l'établissement des budgets sur base d'exercice. Les perspectives d'avenir de l'établissement des budgets sur base d'exercice seront fonction de la volonté des gouvernements de modifier fondamentalement la façon dont ils considèrent les immobilisations corporelles et la façon dont ils prennent des décisions concernant la prestation de services.

Si la cohérence entre le processus budgétaire et le modèle d'information financière est considérée comme une composante essentielle de l'obligation de rendre compte en matière de gestion des finances, il conviendrait peut-être de se pencher sur l'exigence concernant le modèle d'information financière fondé sur la méthode de la comptabilité d'exercice intégrale et de modifier ainsi la phrase de Daryl Wilson : *«Les images sont prises de points de vue différents, mais le paysage demeure le même.»*

Chapitre 1 Introduction

Objectif du présent document

Le présent document de consultation vise à passer en revue les questions, les réalisations, les enjeux et les perspectives d'avenir de l'établissement des budgets en comptabilité d'exercice pour les immobilisations corporelles. Les autres questions mises au jour dans le cadre de son élaboration feront l'objet d'études ultérieures.

La recherche effectuée porte sur un grand nombre de questions liées à l'utilisation de l'information établie selon la comptabilité d'exercice pour la prise de décisions portant sur les immobilisations et pour l'amélioration de la reddition de comptes en matière de gestion des finances publiques. Par exemple :

- En quoi l'information établie selon la comptabilité d'exercice a-t-elle eu une incidence sur les lois sur la gestion des finances publiques et sur l'obligation de rendre compte? Des modifications sont-elles nécessaires?
- Quelle est l'incidence de l'information établie selon la comptabilité d'exercice sur la prise de décisions et s'applique-t-elle à toutes les situations?
- L'information établie selon la comptabilité d'exercice intégrale s'applique-t-elle de façon valable à la prise de décisions sur le remplacement, à la préparation d'analyses «achat ou location» et à la gestion quotidienne concernant les immobilisations?
- Les évaluations d'actifs sont-elles fiables et l'application des normes par les gouvernements au Canada est-elle uniforme?
- Quelles leçons peut-on tirer de l'expérience d'autres pays?

L'étude de ces questions devrait servir de base aux délibérations futures des représentants des gouvernements canadiens sur l'établissement des budgets, la présentation de l'information et la vérification. Même si la plupart des renseignements recueillis aux fins du présent document proviennent des provinces Maritimes, à quelques exceptions près, les situations et les processus décrits se retrouvent facilement dans d'autres provinces ou territoires. Une partie de l'information peut aussi être utile pour les Administrations locales qui s'attendent actuellement à ce que des normes similaires aient une incidence sur leurs processus d'établissement des budgets et de présentation de l'information concernant les immobilisations.

À propos de l'établissement des budgets en comptabilité d'exercice

L'introduction de l'établissement des budgets en comptabilité d'exercice pour les gouvernements n'a pas été chose facile. Bien qu'il semble y avoir consensus sur l'utilité de présenter l'information selon la méthode de la comptabilité d'exercice intégrale, le fait que l'établissement du budget selon la comptabilité d'exercice mène à un meilleur processus décisionnel que les modèles fondés sur la comptabilité de trésorerie ou la comptabilité d'exercice modifiée ne semble faire l'unanimité ni au Canada, ni sur la scène internationale. De toute évidence, une analyse des avantages et des inconvénients de ces modèles permettra de mieux comprendre cette question et de fournir des directives et de l'assistance aux décideurs.

Pour appréhender les difficultés posées par le changement de modèle d'information financière pour les immobilisations, il est important d'exposer les principales différences entre la méthode de la comptabilité de trésorerie et la méthode de la comptabilité d'exercice. Selon l'ancien modèle de la comptabilité de trésorerie, les immobilisations n'étaient comptabilisées qu'en fonction de leur incidence sur les flux de trésorerie et, par conséquent, sur la dette nette. Elles n'étaient pas inscrites au bilan. C'est-à-dire que les immobilisations étaient passées en charges dans l'année au cours de laquelle avaient lieu les flux de trésorerie (sorties de fonds), et il n'y avait pas constatation de ces coûts sur la durée de vie utile de l'immobilisation. Autrement dit, un actif devenait un «bien disponible» une fois acquis et les seuls coûts annuels futurs comptabilisés portaient sur les réparations, l'entretien et les améliorations éventuelles.

Selon le modèle de la comptabilité d'exercice intégrale, un actif n'est inscrit au bilan qu'une fois qu'il a commencé à fournir un service (comptabilisation des actifs selon les normes sur les immobilisations), et a essentiellement la même incidence sur la dette nette qu'en vertu d'un modèle fondé sur la comptabilité de trésorerie. La valeur absorbée (amortissement) sur la durée de vie utile de l'actif est comptabilisée comme une charge chaque année, de la même façon que les coûts liés aux activités de réparation et d'entretien. Pour l'essentiel, l'actif n'est plus considéré comme un bien disponible une fois l'achat effectué, mais bien comme l'un des nombreux éléments qui composent les coûts de la prestation d'un service au public.

Méthodologie de recherche

La documentation étudiée et analysée aux fins du présent rapport comprend des documents sur les budgets et l'information financière des gouvernements fédéral, provinciaux et territoriaux, plusieurs documents de travail et énoncés de politique sur l'établissement des budgets en comptabilité d'exercice et des documents canadiens et étrangers sur les processus budgétaires.

Des entrevues ont été réalisées avec des porte-parole des gouvernements provinciaux de l'Île-du-Prince-Édouard, du Nouveau-Brunswick et de la Nouvelle-Écosse représentant leurs groupes respectifs responsables du budget et de l'information financière et comprenant du personnel des principales entités chargées de la gestion des immobilisations corporelles. Bien que les entrevues n'aient visé que certaines des administrations qui composent les gouvernements canadiens, le présent document vise à susciter les commentaires et à proposer des pistes de réflexion.

En plus d'analyser les principaux enjeux, notamment les avantages et les inconvénients de la comptabilité d'exercice pour l'établissement des budgets, le présent document porte aussi sur certaines définitions et exigences légales. Enfin, il convient de noter que le présent document ne contient aucune recommandation ou directive précise, mais bien des commentaires et des suggestions d'actions que les gouvernements éprouvant des difficultés avec la mise en œuvre de la méthode de la comptabilité d'exercice pour l'établissement des budgets pourraient trouver utiles.

Le présent document offre un aperçu en quatre chapitres de l'établissement d'un budget d'immobilisations corporelles selon la méthode de la comptabilité d'exercice. Le chapitre 2 présente une analyse des engagements que l'on retrouve dans les lois sur la gestion des finances publiques et sur l'équilibre budgétaire ou la réduction de la dette, examine les conséquences sur la reddition de comptes et présente en conclusion des commentaires sur les attentes du public quant à la façon appropriée d'établir un budget d'immobilisations et de comptabiliser les coûts associés aux immobilisations. Le chapitre 3 examine les caractéristiques fondamentales du processus d'établissement d'un budget des immobilisations ainsi que les incidences de la comptabilité d'exercice sur ce processus et fournit une base pour la discussion des questions auxquelles devront répondre les gouvernements en matière d'établissement de budgets. Le chapitre 4 passe en revue les changements dans l'information recueillie, l'incidence de cette information sur la comptabilisation des coûts et les changements qui touchent la gestion des actifs du fait de l'introduction d'informations sur l'inscription à l'actif. Le chapitre 5 donne un bref aperçu des expériences effectuées à l'étranger, en particulier en Australie, pays qui est considéré comme un leader de la prise de décisions fondée sur la comptabilité d'exercice. Le chapitre met en évidence les leçons tirées et donne à entendre que les Administrations locales pourraient bénéficier de l'expérience des gouvernements.

Chapitre 2

Obligation de rendre compte et attentes du public

«Il devrait être clair que des méthodes comptables appropriées constituent un des piliers de l'obligation de rendre compte aux citoyens. En communiquant de l'information pertinente et fiable, le gouvernement respecte un engagement important à l'égard de ses citoyens¹.» [TRADUCTION]

C'est dans la façon de comptabiliser les immobilisations corporelles d'un gouvernement et dans son incidence sur la situation financière annuelle et globale de celui-ci que réside la différence fondamentale entre l'ancien modèle d'information financière et le nouveau. Cependant, quand on analyse l'incidence de la comptabilité d'exercice sur l'obligation de rendre compte, il convient de passer en revue les autres caractéristiques de la gestion des finances des gouvernements, en particulier sur le plan de la continuité de leur pertinence et de leur fiabilité.

Cette partie du document de travail présente une analyse des engagements que l'on retrouve dans les lois sur la gestion des finances publiques, sur l'équilibre budgétaire et sur la réduction de la dette. Elle passe en revue les conséquences sur la reddition de comptes et présente en conclusion des commentaires sur les attentes du public quant à la façon appropriée d'établir un budget d'immobilisations et de comptabiliser les coûts associés aux immobilisations.

Lois sur la gestion des finances publiques

L'examen des lois sur la gestion des finances publiques appliquées par les gouvernements interrogés dans le cadre du présent projet révèle que les dispositions de ces lois reposent encore sur les méthodes de comptabilité

¹ Bureau du contrôleur provincial, Division des politiques budgétaires et financières, Province de l'Ontario, *Guide des politiques et pratiques de gestion financière de l'Ontario*, Toronto, Imprimeur de la Reine, janvier 2004.

et d'établissement de budgets fondées sur la trésorerie. Ce qui ne signifie pas que les opérations financières sont exécutées et comptabilisées de façon non conforme aux dispositions des lois, mais plutôt que les lois devraient être réexaminées régulièrement afin de veiller à ce qu'elles évoluent au même rythme que les normes relatives à la comptabilité et à la reddition de comptes.

En général, les principaux secteurs de la législation commandant un examen sont la définition de «crédit» et les paragraphes contenant le mot «dépense». Ces dispositions expriment la notion d'opération de trésorerie, qui est source de confusion dans les cas où des régularisations sont comptabilisées.

Par exemple, pour la plupart des gouvernements, «crédit» s'entend d'une autorisation de dépenser ou de prélever de l'argent sur un fonds, accordée sous le régime d'une loi. Il n'y a alors pas de lien direct entre les obligations hors trésorerie et la définition de «crédit» à laquelle on devrait s'attendre dans un contexte de comptabilité d'exercice.

Plusieurs gouvernements de partout au pays ont déjà modifié leurs définitions de façon à englober les obligations hors trésorerie. D'autres gouvernements pourraient trouver utile de revoir leurs lois sur les finances publiques afin de les rendre conformes au nouveau modèle d'information et aussi d'accroître l'appréciation qui est faite de ce modèle.

Lois sur l'obligation de rendre compte

Au cours des dernières décennies, plusieurs gouvernements ont adopté des lois sur l'équilibre budgétaire afin de systématiser la transparence financière. Même si, dans la plupart des cas, aucune sanction n'est appliquée lorsque les résultats sont en-deçà des critères énoncés dans les lois, on s'attend à ce que les gouvernements planifient et mettent en œuvre des politiques budgétaires dans cette intention.

Selon le modèle antérieur d'information financière, il était relativement simple de présenter l'information sur la situation financière globale d'un gouvernement. Un excédent ou un déficit estimé au cours d'un exercice donné était évalué en fonction des dispositions des lois afin de déterminer si l'équilibre budgétaire avait été atteint ou non. Lorsque les lois exigeaient un équilibre sur plusieurs années, l'information était fournie sur une base pluriannuelle. Comme l'excédent ou le déficit constaté pour un exercice donné était directement lié à une augmentation ou à une diminution de la dette nette, une autre observation était faite quant à la dette nette globale du gouvernement. Cela menait à un résultat unique simple et facile à comprendre, servant d'indicateur de la santé financière : un excédent ou un déficit donnant lieu à une augmentation ou à une diminution de la dette nette.

Au cours des dernières années, les gouvernements ont déployé beaucoup d'efforts pour élaborer des outils de communication appropriés afin de s'assurer que la presse et le public en général saisissent bien les objectifs financiers établis dans le cadre de leur mandat. Au lieu de mettre l'accent sur

les nombreux indicateurs clés de la réussite financière, ils ont concentré leur attention sur les conséquences du budget pour l'excédent ou le déficit. En général, les lecteurs comprennent ce concept et l'acceptent comme indicateur de la responsabilité financière du gouvernement.

Quand les lecteurs évaluent l'incidence d'un budget ou d'états financiers établis selon le nouveau modèle d'information, ils ne voient plus le simple lien qu'il y a entre l'excédent/le déficit et l'augmentation/la diminution de la dette nette. En fait, il y a à présent au moins cinq indicateurs susceptibles de fournir de l'information sur la situation financière globale d'un gouvernement. L'ouvrage *20 Questions sur la présentation de l'information financière des gouvernements* décrit ces indicateurs de la façon suivante² :

- **La dette nette du gouvernement.** Cet indicateur est souvent appelé «besoins futurs de revenus» parce qu'il fournit une mesure des revenus futurs qui seront nécessaires pour couvrir les opérations et les activités passées. La dette nette constitue en outre une indication de la capacité financière d'engager des dépenses additionnelles.
- **L'excédent ou le déficit accumulé du gouvernement** représente les ressources économiques nettes du gouvernement. L'ampleur de l'excédent ou du déficit accumulé du gouvernement constitue une indication de sa capacité de fournir des services à l'avenir.
- **L'excédent ou le déficit annuel du gouvernement** indique, en termes monétaires, la mesure dans laquelle le gouvernement a préservé son actif net au cours de l'exercice. L'excédent ou le déficit annuel montre si les revenus générés au cours de l'exercice ont été suffisants pour couvrir les coûts de l'exercice. Ces coûts comprennent les coûts d'utilisation des immobilisations nouvelles et existantes pour la prestation des services.
- **La variation de la dette nette du gouvernement au cours de l'exercice** permet de déterminer si les revenus générés au cours de l'exercice ont été suffisants pour couvrir les dépenses. Une augmentation de la dette nette signifie qu'il sera nécessaire de générer plus de revenus futurs pour couvrir les opérations et les activités passées. L'état de la variation de la dette nette fera ressortir le niveau des dépenses en immobilisations de l'exercice et présentera une comparaison des dépenses en immobilisations réelles et prévues.
- **Les flux de trésorerie du gouvernement pour l'exercice** montrent la variation des liquidités au cours de l'exercice et mettent en relief la provenance et l'utilisation des fonds. Ils mettent en évidence les activités d'investissement en immobilisations, y compris l'utilisation de liquidités pour acquérir des immobilisations.

Les gouvernements ont commencé à communiquer de l'information sur ces indicateurs dans le cadre de leurs états financiers qui sont intégrés aux

² Conseil sur la comptabilité dans le secteur public, *20 Questions sur la présentation de l'information financière des gouvernements*, Toronto, ICCA, 2003.

comptes publics. Les tableaux correspondants sont inclus, de même que des notes explicatives, afin d'aider les lecteurs à comprendre l'information présentée. Il n'y a cependant pas assez de commentaires sur les résultats pour tirer des conclusions sur les réalisations — ou l'absence de réalisations — en matière de performance financière. Comme une position excédentaire ou déficitaire n'est plus le fondement d'un tel jugement, on s'attend à ce que les gouvernements fournissent des analyses plus complètes des cinq indicateurs, y compris du rôle que jouent les régularisations (en particulier pour les immobilisations) dans la détermination des résultats.

Nouvelles mesures de reddition de comptes

Certains gouvernements ont conclu récemment que les lois courantes sur l'équilibre budgétaire ne leur offrent pas un moyen clair et complet de s'acquitter de leur obligation de rendre compte. Plusieurs ont adopté des lois dans lesquelles on trouve les termes suivants : «obligation de rendre compte» («imputabilité»), «transparence», «réduction de la dette» et «protection des contribuables». Tous ces termes dénotent une responsabilité qui va bien au-delà de l'équilibre budgétaire et qui vise à établir des normes assez rigoureuses pour l'évaluation des résultats du gouvernement en place en matière de gestion des finances publiques. Il est intéressant de trouver dans les lois des indicateurs comme le rapport dette-PIB de même que des obligations de rendre compte en ce qui a trait au calendrier des rapports, aux évaluations du risque, aux objectifs pluriannuels, etc.

Il convient de noter que les objectifs budgétaires peuvent changer à mesure que les lecteurs s'habituent aux indicateurs et aux engagements législatifs envers l'obligation de rendre compte. Par exemple, les budgets peuvent être établis dans le but de réaliser un excédent, sans considération pour l'augmentation prévue de la dette nette. En pareils cas, cela peut justifier une augmentation des dépenses en immobilisations qui réduirait le déficit cumulé et qui maintiendrait ou réduirait le rapport dette-PIB courant. Dans certains cas, cela peut révéler une décision prudente et responsable, tandis que dans d'autres, une augmentation de la dette nette peut être considérée comme irresponsable.

Présentation du budget

Les budgets, les budgets des dépenses et les crédits devraient toujours être préparés de façon à permettre un suivi des décisions d'un document à l'autre. La plupart du temps, le budget est un document lu devant la chambre ou l'assemblée législative et complété par des documents donnant les points saillants des dépenses, des revenus et des impôts.

Le «budget des dépenses» est le document officiel qui est présenté au corps législatif et qui contient tous les coûts annuels (et parfois les revenus) liés au budget. Il contient normalement les coûts votés, mais aussi les dépenses législatives (dans la législation, l'autorisation de paiement se trouve ailleurs

que dans la loi sur les finances publiques). Enfin, les «crédits» sont les coûts votés qui nécessitent l'approbation officielle du corps législatif.

Pour résumer, le budget est un document politique qui présente le plan de dépenses qui permettra au gouvernement d'atteindre les buts qu'il s'est fixés au cours de l'exercice. Le budget des dépenses est un document de travail qui donne des détails sur le plan de dépenses et sert de base de discussion au sein du corps législatif. Les crédits sont des dépenses prévues dans le budget des dépenses qui nécessitent l'autorisation du corps législatif.

Le présent rapport ne traite pas des liens entre ces documents budgétaires, mais l'incidence des immobilisations exige néanmoins qu'on y porte attention. Ainsi, lorsqu'une immobilisation est considérée comme un élément du coût global de la prestation d'un service et que l'information budgétaire est présentée comme le résultat d'un processus unique et intégré de prise de décisions, le lien entre le budget, le budget des dépenses et les crédits est transparent et ne nécessite aucun commentaire supplémentaire.

En revanche, lorsque le processus d'établissement du budget des immobilisations est séparé et/ou distinct du budget consolidé, la relation entre les documents est moins évidente. Tous les documents liés au budget des immobilisations sont préparés, analysés et adoptés en fonction de la méthode de la comptabilité de trésorerie. Les documents liés au budget consolidé sont toutefois préparés selon la méthode de la comptabilité d'exercice et les discussions concernant les immobilisations sont axées sur la charge d'amortissement, qui renvoie rarement aux décisions portant sur le budget des immobilisations. Non seulement cela cause-t-il beaucoup de confusion pour les responsables, les législateurs et le public, mais cela suscite aussi des commentaires sur le manque de transparence et l'influence indue de la comptabilité sur le processus de prise de décisions.

Les éléments qui suivent permettraient de clarifier le lien entre les documents du budget des immobilisations et le budget global :

- Le budget des immobilisations devrait indiquer l'incidence des dépenses sur les coûts annuels futurs. Un tableau présentant des charges d'amortissement échelonnées sur un certain nombre d'exercices futurs ferait état de l'incidence des décisions actuelles en matière d'immobilisations sur le coût des prestations futures.
- Un tableau récapitulatif des charges d'amortissement pourrait être intégré au budget consolidé. Ce tableau présenterait une répartition par catégorie d'actifs du coût des décisions prises au cours des exercices antérieurs, en relation avec l'actuel budget des immobilisations.
- Pour réduire la confusion à propos de ce qui est ou non approuvé, il conviendrait de clarifier les lois de façon que le vote porte soit sur les dépenses en immobilisations soit sur les charges d'amortissement, mais pas sur les deux.

Attentes du public

Le public s'attend avant tout à ce que l'information financière soit factuelle, compréhensible et transparente. À cet égard, le public s'attend à ce que les décisions soient prises de façon ouverte et responsable et que l'argent des contribuables soit dépensé judicieusement.

L'information établie selon la comptabilité d'exercice répondra-t-elle à ces attentes? La comptabilisation des immobilisations devrait bien entendu être vue comme un avantage supplémentaire. À l'instar des gouvernements, les gens grèvent leurs biens d'hypothèques qu'ils doivent ensuite rembourser pour pouvoir être pleinement propriétaires de ces biens à un moment futur. Ils comprennent aussi qu'il ne faut pas hypothéquer son avenir en gonflant ses factures de cartes de crédit et qu'il est beaucoup plus sage de les payer à l'échéance. Les gens comprennent parfaitement qu'une dette peut comprendre des obligations futures autant qu'actuelles, et ils veulent que les gouvernements gèrent et contrôlent ces obligations de manière responsable, comme ils devraient eux-mêmes le faire.

L'introduction du nouveau modèle de présentation de l'information donne aux gouvernements l'occasion de répondre à de telles attentes du public. Ces derniers peuvent montrer qu'ils «vivent selon leurs moyens» en présentant des budgets équilibrés et des niveaux d'endettement qui peuvent être absorbés par l'activité économique. Ou alors, ils peuvent jouer avec la transparence en insistant sur l'importance d'enregistrer un surplus au cours des périodes d'apport massif d'immobilisations qui accroîtront la dette transmise aux générations futures de contribuables et de gouvernements.

Comme l'a clairement énoncé Martha Jones Denning dans son article «Beyond Annual Results» :

[TRADUCTION] «Lorsque les contribuables s'arrêtent à un chiffre unique et permettent au gouvernement de faire grand état de ses succès sur la base de ce seul indicateur, ils n'aident ni leur cause ni celle des générations futures. Aux yeux des Canadiens et des observateurs de la scène internationale, les gouvernements doivent dépenser selon leurs moyens, les services doivent être viables et la dette, gérable³.»

³ Martha Jones Denning, «Beyond annual results», *Journal IGF*, hiver 2003.

Chapitre 3

Prise de décisions et établissement du budget des immobilisations

«L'information comptable historique a un grand intérêt pour les historiens et pour ceux qui veulent emprisonner ou punir ceux qui ont fait une utilisation abusive des deniers publics, mais elle n'a en soi aucune valeur pour la prise de décisions financières ou autres. La seule valeur de l'information historique tient au fait que, sans elle, il est pratiquement impossible de faire des prédictions⁴.» [TRADUCTION]

Des pratiques budgétaires efficaces reposent sur des processus de prise de décisions bien définis et bien compris, où les ressources financières appropriées sont affectées aux résultats attendus; elles servent de fondement à la reddition de comptes en ce qui a trait à l'incidence des décisions sur les prestations d'une entité et sa situation financière. Les processus doivent aussi être souples et susceptibles d'être adaptés à l'évolution des gouvernements et de la conjoncture économique et sociale.

Tous les gouvernements s'efforcent d'établir un tel processus de décisions budgétaires et, par le passé, ils ont eu recours à la comptabilité de trésorerie pour atteindre leurs objectifs. Non seulement le processus était-il facile à comprendre par tous les participants (ministères, organismes centraux, législateurs, représentants des médias et public), mais il établissait aussi un lien évident entre les changements aux chapitres du financement et de la prestation des services et les résultats. La comptabilité d'exercice ne sera pleinement intégrée au processus budgétaire des gouvernements d'ordres supérieurs que lorsqu'ils reconnaîtront que son utilisation améliore la prise de décisions et le processus redditionnel.

⁴ Commentaires de Michael Parry sur le *Research Report on Budgetary Reporting (draft)*, International Federation of Accountants, janvier 2004, p. 9 et 104.

Le présent chapitre passe en revue les aspects fondamentaux du processus d'établissement du budget des immobilisations, examine l'incidence de la comptabilité d'exercice sur ce processus et invite à l'analyse des questions budgétaires auxquelles devront répondre les gouvernements.

Processus d'établissement du budget des immobilisations

Le processus d'établissement du budget des immobilisations diffère d'un gouvernement à l'autre et, au sein de chaque gouvernement, il est influencé par les changements dans la structure du gouvernement et/ou par l'évolution de la conjoncture. L'examen des principaux aspects du budget révèle une plus grande uniformité lorsque les gouvernements sont de petite taille, en particulier lorsqu'ils sont voisins. Les éléments qui suivent du budget des immobilisations étaient communs aux gouvernements interrogés pour la présente étude. Plusieurs sont aussi communs à la plupart des gouvernements au Canada.

Calendrier des budgets

Les gouvernements établissent et présentent un engagement de dépenses en immobilisations (budget des dépenses) tous les ans. Certains présentent leur budget des immobilisations au cours de la session d'automne de la chambre ou de l'assemblée législative, ce qui permet de procéder à la planification et à l'appel d'offres pour les projets au cours des mois d'hiver et de commencer les travaux de construction au début du nouvel exercice. D'autres gouvernements regroupent le budget des immobilisations avec le budget global présenté pour l'exercice en question ou le présentent comme un document distinct en même temps que le budget de fonctionnement.

Critères pour la prise de décisions

Les budgets d'immobilisations sont des documents politiques, qui reflètent les priorités du gouvernement, elles-mêmes tempérées par les intérêts régionaux. Les priorités peuvent être établies selon un plan d'immobilisations pluriannuel et/ou peuvent découler d'une évaluation annuelle des besoins résultant de la consultation des groupes d'intérêt et des forums grand public. Dans de nombreux cas, des fonds sont affectés à l'achèvement des projets en cours et un nouveau budget est établi pour les actifs jugés essentiels pour combler les besoins annoncés publiquement dans le cadre de discours du Trône, de programmes électoraux ou de processus de consultation publique.

Outre les engagements à l'égard du public, des critères comme l'incidence des dépenses en immobilisations sur l'économie sont utilisés pour déterminer les priorités de financement et le montant global consacré aux projets d'immobilisations. Les gouvernements préfèrent ne pas faire concurrence au secteur privé pendant les périodes où les dépenses en immobilisations sont importantes et soutenues et que la main-d'œuvre et les matières premières sont plus coûteuses et difficiles à acquérir. En deuxième lieu, les projets pour lesquels les coûts sont partagés (financement fédéral habituellement) — en particulier s'ils sont liés aux priorités établies par le gouvernement et que le

ratio de partage des coûts est un incitatif à engager des fonds — seront des cibles pour les dépenses. De plus, les gouvernements font le point sur les immobilisations actuelles et engageront des fonds pour les remplacer, les restaurer ou les mettre hors service. En pareils cas, les informations fournies par les ministères/organismes chargés de leur gestion sont importantes pour valider les dépenses requises et les options de financement.

Les critères finaux utilisés pour déterminer les budgets des immobilisations globaux font partie du cadre financier mis en place pour une période en particulier. Avant l'introduction du nouveau modèle d'information, les budgets des immobilisations étaient finalisés en fonction de leur incidence générale sur l'excédent/le déficit du gouvernement. Les éléments du budget des immobilisations étaient considérés comme les éléments de coût les plus faciles à redresser lorsqu'il fallait prendre des décisions en vue d'atteindre les objectifs financiers. Les budgets des immobilisations avaient par conséquent tendance à gonfler pendant les périodes pour lesquelles des excédents étaient prévus, et à se contracter pendant les périodes pour lesquelles des déficits étaient anticipés. Ce critère a considérablement changé lorsque la comptabilité d'exercice a été introduite; son incidence est analysée dans la suite du présent chapitre.

Organisation du budget

Dans le but de favoriser une approche coordonnée d'établissement des budgets et de gestion des immobilisations, les gouvernements ont centralisé ces responsabilités au sein de ministères/organismes désignés. Les exigences en matière d'immobilisations sont donc souvent divisées en grandes catégories (Voirie et autoroutes ou Écoles, hôpitaux, bâtiments, etc.) pour la prise de décisions, et sont par la suite synthétisées dans un budget consolidé des immobilisations à des fins de présentation et d'approbation. Les ministères/organismes qui ne sont pas directement responsables des immobilisations sont tenus de fournir de l'information sur leurs besoins au ministère qui assume cette responsabilité; ce ministère coordonnateur pilote les initiatives tout au long du processus budgétaire.

En ce qui a trait à la gestion globale du processus d'établissement du budget des immobilisations, les gouvernements ont par le passé confié à un ou des organismes centraux le mandat de coordonner les activités suivantes :

- présentation du budget;
- analyse des demandes de financement;
- documentation de la prise de décisions;
- préparation des documents budgétaires officiels et des rapports connexes;
- préparation des budgets des dépenses et des projets de lois de crédit.

À titre de facilitateurs, ces organismes jouent le rôle d'intermédiaire entre les ministères et l'organe exécutif du gouvernement pour veiller à ce que les demandes concernant des immobilisations soient analysées et portées à l'attention des décideurs, et que les décisions ultérieures soient communiquées

en retour aux ministères qui les appliqueront. Ces organismes sont aussi responsables de la détermination des coûts et des données contenues dans les documents budgétaires, ainsi que de la communication des informations relatives au budget qui concernent l'ensemble de l'appareil d'État.

Les décisions portant sur les immobilisations sont habituellement gérées séparément du budget général de fonctionnement et ont tendance à être influencées par l'orientation donnée au sommet de la hiérarchie. Les ministères ou organismes gouvernementaux ont souvent la possibilité de présenter des détails et des arguments à l'appui de leurs demandes relatives aux immobilisations, mais les décisions sont dans les faits prises dans l'antichambre du Cabinet et dans le bureau du premier ministre, où la répartition finale des fonds est effectuée. Les gouvernements ont pour l'essentiel tendance à considérer les projets d'immobilisations comme des réalisations d'envergure, chaque membre de l'organe législatif portant une attention particulière à de tels projets.

Processus exceptionnels d'établissement de budgets

Plusieurs gouvernements ont créé des organismes (inclus dans le périmètre comptable) qui fonctionnent comme des entreprises du secteur privé pour assurer des services au public et/ou à d'autres organismes d'État. Il s'agit souvent d'organismes de service spéciaux, qui font parfois partie d'un ministère ayant un statut particulier. Ils opèrent essentiellement selon un système de tarification visant à assurer le recouvrement des coûts ou sur la base d'un excédent pouvant servir à améliorer la prestation de services futurs.

Pour obtenir l'approbation de droits ou de frais, ces organismes doivent présenter des plans d'affaires qui portent sur au moins un exercice de fonctionnement et donner des renseignements détaillés sur les objectifs et les questions financières qui nécessitent l'approbation du gouvernement. Ces plans s'articulent autour de tableaux rapprochant les coûts de la prestation des services aux droits et frais recommandés. De plus, pour assurer l'étalement des frais sur la période prévue du plan d'affaires, les immobilisations sont amorties sur leur durée de vie utile. Même si le degré de complexité des processus budgétaires s'est accru lorsqu'il a fallu rapprocher les plans d'affaires du cadre budgétaire global, les gouvernements et les responsables concernés ont rapidement su reconnaître les avantages de la méthode du coût complet et ses liens avec les extrants et les résultats.

Incidence de la comptabilité d'exercice

À ce jour, la comptabilité d'exercice n'a pas eu d'incidence significative sur les processus de prise de décisions associées au budget des immobilisations pour les gouvernements interrogés dans le cadre de la préparation du présent document de consultation. Cela s'explique en partie par la nouveauté de l'emploi de la comptabilité d'exercice pour les immobilisations corporelles. Il y a aussi surtout le fait que les gouvernements, les responsables du budget et les ministères chargés de la coordination des immobilisations comprennent

mieux le processus habituel de prise de décisions fondé sur la comptabilité de trésorerie et y font davantage confiance. Le nouveau modèle de présentation de l'information est en général considéré comme une «modification comptable» ne présentant aucun avantage pour la prise de décisions conduisant à l'établissement du budget.

Décisions portant sur le budget global

Les budgets d'immobilisations, les budgets de dépenses et les crédits sont établis, évalués et adoptés par le corps législatif sur la base de la comptabilité de trésorerie. S'il peut parfois y avoir quelques discussions sur l'incidence budgétaire de l'amortissement et d'autres facteurs liées à l'inscription à l'actif, on s'intéresse surtout aux questions suivantes : Combien va-t-on dépenser? À quoi va-t-on consacrer la dépense et où?

Dans plusieurs ressorts territoriaux, les dépenses en immobilisations sont soumises au vote, tandis que les charges d'amortissement sont considérées comme des dépenses législatives et ne doivent pas faire l'objet d'un crédit. Dans d'autres, tant les dépenses en immobilisations que les charges d'amortissement sont soumises au vote. Toutefois, tous les gouvernements considèrent que le calcul de l'amortissement n'entre pas dans le cadre du processus de prise de décisions relatives au budget. Il s'agit plutôt d'un résumé des incidences comptables des décisions budgétaires actuelles et passées concernant les immobilisations corporelles. Cette apparente absence de lien entre le calcul de l'amortissement et les décisions portant sur le budget des immobilisations explique facilement la confusion et l'absence d'intérêt à l'égard des questions de comptabilité liées aux immobilisations corporelles.

Les gouvernements comprennent cependant l'incidence de l'amortissement sur une position excédentaire/déficitaires. En fait, les responsables des budgets fournissent de l'information sur l'excédent/le déficit annuel et la dette nette qui découlent de l'application de plusieurs options en matière de budget. Les gouvernements évaluent minutieusement toute incidence négative sur ces deux indicateurs financiers, qui serait susceptible d'influencer l'affectation définitive des fonds.

Plusieurs règles empiriques assez simplistes ont été élaborées pour établir le lien entre l'excédent/le déficit et la dette nette que représentent diverses positions de financement d'immobilisations pour un exercice donné :

- Pour réduire au minimum l'incidence sur la dette nette et sur l'excédent/le déficit, les dépenses en immobilisations ne doivent pas être supérieures à la charge d'amortissement projetée.
- Pour contenir ou réduire la dette nette, le total des dépenses en immobilisations ne peut être supérieur à la somme de la charge d'amortissement projetée et de l'excédent projeté.

Les décideurs comprennent facilement ces règles empiriques, qui sont particulièrement pertinentes pour les gouvernements qui déposent les

budgets d'immobilisations en automne et/ou qui sont assujettis à des lois prévoyant la réduction de la dette.

Il est intéressant de constater que le nouvel élément «excédent/déficit cumulé», et tout particulièrement une augmentation ou une diminution de ce montant, n'a pas joué un rôle plus important dans la communication de l'incidence financière des immobilisations sur le budget. Un examen des documents des gouvernements canadiens a révélé que si sept budgets pour l'exercice 2005 contenaient de l'information sur l'excédent/le déficit cumulé projeté, tous les gouvernements avaient fourni des renseignements exhaustifs sur les dépenses en immobilisations.

On comprend difficilement pourquoi les gouvernements sont réticents à indiquer dans leurs budgets la tranche de la dette nette qui est étayée par la valeur des immobilisations, dans la mesure où un certain nombre de provinces enregistrent un écart significatif entre les valeurs reconnues et non reconnues qui composent la dette nette. Par ailleurs, dans le cas des gouvernements qui projettent un excédent et un accroissement global de la dette nette par suite d'une augmentation des dépenses en immobilisations, la diminution du déficit cumulé peut contribuer à justifier l'accroissement de la dette nette.

Décisions portant sur les budgets ministériels

L'information établie selon la comptabilité d'exercice est rarement utilisée pour la prise de décisions ou pour l'évaluation des budgets au niveau ministériel. Les ministères ont au fil des ans mis au point des systèmes d'évaluation relativement perfectionnés pour l'entretien, les réparations et le remplacement concernant les bâtiments, la voirie et l'infrastructure autoroutière, et ils sont à l'aise avec les processus d'établissement des coûts rattachés à ces systèmes. Même s'ils considèrent que l'information établie selon la comptabilité d'exercice est complémentaire aux données techniques lorsqu'ils évaluent des données historiques, ils ne reconnaissent pas l'information établie selon la comptabilité d'exercice comme un élément essentiel de leur processus d'établissement du budget et, dans certains cas, la considèrent comme de la «surcharge d'information» entraînant de la confusion pour les décideurs.

Dans une certaine mesure, ce manque d'intérêt pour l'information établie selon la comptabilité d'exercice participe de la question de la «responsabilité». Dans le cas des ministères qui n'assument pas la responsabilité financière d'immeubles ou autres immobilisations corporelles importantes, les coûts liés à l'infrastructure et aux autres immobilisations corporelles sont considérés comme étant assumés par les services de la gestion des actifs et attirent peu d'attention à l'interne. Ces ministères se considèrent comme des organismes de prestation de services et s'appuient sur d'autres organismes pour la planification, l'établissement des coûts et l'entretien de l'infrastructure. Ils peuvent

être tenus de fournir un financement annuel pour l'utilisation des actifs, mais considèrent rarement que ces coûts font partie de la prestation des services.

Les ministères assumant un degré de responsabilité pour les actifs et les budgets correspondants considèrent que les décisions concernant l'amortissement reviennent aux organismes centraux et montrent peu d'intérêt pour la comptabilité, hormis les fonctions comptables qui leur ont éventuellement été attribuées. Comme leur mandat est axé sur l'acquisition, l'entretien et la disposition des actifs, leurs besoins en matière d'information établie selon la comptabilité d'exercice peuvent se réduire à la préparation d'analyses «louer ou acheter». Selon eux, la comptabilité de gestion est plus utile pour la prise de décisions que les coûts historiques découlant de la comptabilité d'exercice.

Du point de vue d'un organisme central, ces ministères considèrent les comptes d'amortissement comme des centres de coûts nécessitant une supervision centralisée et sont plus préoccupés par l'incidence que l'amortissement pourrait avoir sur le cadre financier que sur celui qu'il pourrait avoir sur les coûts de la prestation des services. À ce jour, peu d'organismes centraux permettent aux ministères de gérer et d'assumer la responsabilité de l'amortissement, ce qui confirme l'impression qu'ont la plupart des ministères, à savoir que le contrôle des régularisations est un exercice comptable.

Perspectives d'avenir

En général, l'établissement des budgets en comptabilité de trésorerie et en comptabilité d'exercice offrent une bonne base pour la prise de décisions concernant les immobilisations corporelles. Prétendre qu'une méthode est meilleure que l'autre revient à ne pas tenir compte des différentes stratégies budgétaires adoptées par les gouvernements d'ordre supérieur. Il serait probablement plus exact de suggérer que le processus fondé sur la comptabilité de trésorerie convient mieux à certaines situations et le processus fondé sur la comptabilité d'exercice, à d'autres.

Dans quelles situations l'établissement des budgets en comptabilité de trésorerie peut-il être approprié pour la prise de décisions? Lorsque, dans le processus d'établissement du budget des immobilisations, on considère les actifs comme une priorité et une fin en soi, ceux-ci sont évalués les uns par rapport aux autres et financés en fonction des objectifs globaux du gouvernement en matière de financement des immobilisations. Le processus d'établissement du budget des immobilisations est distinct, les dépenses constituent la base des crédits et l'amortissement (qui peut ou non avoir été voté) est une écriture comptable effectuée à la suite du processus de prise de décisions sur les immobilisations. La réussite dans le cadre de tels arrangements est principalement évaluée en fonction du fait que les actifs sont prêts à être utilisés dans un délai donné et menés à terme sans dépassement budgétaire.

Lorsque l'établissement des budgets des immobilisations est un processus centralisé qui fait surtout intervenir les ministères chargés de l'acquisition et de la sortie des actifs, et ne fait que peu appel aux ministères responsables de la mise en œuvre des programmes, la méthode de la comptabilité de trésorerie est la base de la prise de décisions et continuera de l'être à l'avenir. Comme il n'y a pas de lien direct entre les immobilisations et la prestation de services, aucune modification significative du processus budgétaire établi n'est requise. Ce n'est que dans les situations où il faut choisir entre la location ou l'achat et où il faut évaluer des partenariats entre le secteur public et le secteur privé que l'information établie selon la comptabilité d'exercice peut revêtir une certaine importance.

Dans quelles conditions l'établissement des budgets en comptabilité d'exercice est-il approprié pour la prise de décisions? L'établissement des budgets des immobilisations en comptabilité d'exercice est efficace lorsque les projets d'immobilisations sont considérés comme l'un des nombreux éléments de coût de la prestation d'un service au public. À cet égard, les immobilisations sont classées par ordre de priorité en fonction des besoins requis pour la prestation du service, et évaluées par rapport à d'autres solutions et options de financement. Dans cette situation, il n'est pas nécessaire d'établir un budget d'immobilisations distinct et l'inclusion de l'amortissement dans la demande de crédit pour le service sert de justificatif aux acquisitions d'immobilisations. Les gouvernements peuvent inclure une liste des nouvelles immobilisations, établie selon la méthode de la comptabilité de trésorerie, pour faciliter l'évaluation de l'incidence des immobilisations sur la situation financière globale projetée.

L'établissement des budgets des immobilisations en comptabilité d'exercice est plus efficace lorsque les ministères chargés de la prestation de services jouent un rôle pivot dans le processus décisionnel. Quand c'est le cas, les ministères doivent justifier le besoin qu'ils ont d'une immobilisation dans le cadre de l'évaluation globale des coûts de la prestation de services et sont responsables des résultats attendus, en vertu de leur mandat. Les gouvernements qui ont institué des processus budgétaires fondés sur les contrats de services et sur les résultats tireront avantage de l'information établie selon la comptabilité d'exercice intégrale.

L'établissement des budgets en comptabilité d'exercice sera plus efficace lorsque les budgets de performance auront été étendus aux accords contractuels entre un gouvernement et ses ministères. Dans les cas où les résultats sont étroitement liés aux intrants et où les ministères sont évalués par rapport à l'atteinte d'objectifs selon des cibles de financement données, l'information établie selon la comptabilité d'exercice (en particulier l'inscription à l'actif des immobilisations corporelles) est cruciale pour la reddition de comptes.

Tous les gouvernements au Canada reconnaissent la nécessité de sensibiliser les utilisateurs à l'information fondée sur la comptabilité d'exercice. Même si un grand nombre de responsables ont reçu de l'information sur les exigences en matière d'évaluation et de présentation des immobilisations corporelles, les gouvernements, quel que soit leur ordre, ont peu investi dans la formation ou les conseils vantant les avantages de la comptabilité d'exercice pour la prise de décisions. Peu de responsables, tant parmi les cadres financiers que le personnel administratif, possèdent les connaissances et l'expérience suffisantes en matière d'établissement de budgets en comptabilité d'exercice pour favoriser prochainement un changement d'envergure dans la prise de décisions.

L'opinion prédominante selon laquelle l'information établie selon la comptabilité d'exercice n'est importante que pour la comptabilité et n'a que peu de conséquences pour la prise de décisions perdurera tant qu'aucun effort ne sera fait pour sensibiliser tous ceux qui participent au processus d'établissement des budgets aux avantages et aux possibilités pouvant résulter de la comptabilité d'exercice pour l'établissement des budgets. Les perspectives d'avenir de l'établissement de budgets en comptabilité d'exercice seront fonction de la volonté des gouvernements à modifier fondamentalement la façon dont ils considèrent les immobilisations corporelles et la façon dont ils prennent des décisions sur la prestation de services.

Chapitre 4 Information et gestion des immobilisations

«Si le gouvernement comptabilise ses immobilisations, c'est avant tout pour avoir une meilleure idée du patrimoine d'immobilisations qu'il détient et de ce qu'il en coûte pour utiliser ces actifs⁵.»

«La comptabilité d'exercice fournit des informations exhaustives sur le coût des activités, permettant ainsi aux décideurs de mieux affecter les ressources⁶.» [TRADUCTION]

Pour tous les processus financiers, qu'ils soient liés à la prise de décisions, à la comptabilisation des coûts ou à la vérification, les résultats sont influencés par la qualité de l'information recueillie. On s'attend par conséquent à ce qu'avec le passage de la comptabilité de trésorerie à la comptabilité d'exercice, la collecte d'informations financières exhaustives sur l'état des immobilisations corporelles et l'élaboration de principes fondamentaux concernant l'établissement des budgets en comptabilité d'exercice inciteront les gouvernements à améliorer l'affectation des ressources.

Cette partie du document de consultation porte sur les changements dans l'information recueillie, sur l'incidence de cette information sur la comptabilisation des coûts, ainsi que sur les changements touchant la gestion des actifs du fait de l'introduction de l'information sur l'inscription à l'actif des immobilisations.

Comptabilisation des immobilisations

La comptabilité d'exercice et l'établissement des budgets selon cette méthode représentent au moins un changement fondamental pour tous les gouvernements d'ordres supérieurs au Canada, à savoir la capacité de comptabiliser intégralement le parc d'immobilisations dans les actifs. Non seulement y a-t-il une nouvelle façon d'établir dans quelle mesure un gouvernement possède et/ou contrôle réellement des immobilisations,

5 20 Questions sur la présentation de l'information financière des gouvernements, op.cit., p. 26.

6 Jack Diamond, *Performance Budgeting – Is Accrual Accounting Required?*, document de travail du FMI, Washington, Fonds monétaire international, 2003, p. 9.

mais à celle-ci s'ajoute l'avantage de pouvoir suivre les coûts que ces actifs représentent dans la prestation d'un service précis au public.

Comme les gouvernements n'ont jamais eu à fournir de l'information sur l'état des immobilisations corporelles, ils n'ont jamais disposé d'une base exhaustive d'information pour juger du caractère approprié des modifications apportées à ces actifs. La comptabilité d'exercice permet à présent aux gouvernements de fournir une foule de détails nouveaux sur l'état des immobilisations : valeur comptable du moment par catégorie d'actifs, modification de la valeur au cours des dernières années, coût des nouveaux actifs ajoutés ou supprimés pendant l'exercice et incidence des actifs sur la situation financière du gouvernement.

Il est certain qu'en raison de la nouveauté relative de la comptabilisation des immobilisations, l'exactitude actuelle de l'information sur les immobilisations existantes est sujette à caution, et ce, pour plusieurs raisons. En premier lieu, tous les gouvernements ne comptabilisent pas intégralement leurs immobilisations. Par exemple, le matériel informatique et les logiciels peuvent être ou ne pas être inclus comme une catégorie d'actifs, ou alors un élément important d'une catégorie (comme les autoroutes construites avant une certaine date) peut ne pas être inclus dans la valeur comptable totale des immobilisations corporelles.

En deuxième lieu, les gouvernements ne suivent pas les mêmes méthodes pour établir et gérer leurs dossiers d'immobilisations. Certains gouvernements ont décidé de bâtir un système global de gestion de l'information sur les immobilisations corporelles. Même si de tels systèmes sont coûteux à bâtir, ils permettent à la direction centrale de s'assurer de l'intégrité de l'information et de la conformité aux politiques générales. Dans d'autres gouvernements, chacun des organismes ou entités (les ministères, par exemple) tient ses propres dossiers tout en respectant la politique générale du gouvernement. En pareils cas, le degré de jugement professionnel indépendant utilisé peut rendre plus difficile l'uniformisation du traitement des actifs dans l'ensemble du gouvernement.

Par ailleurs, l'inclusion dans le périmètre comptable d'organismes qui ne sont pas visés par le Trésor public (fonds consolidé) doit aussi être prise en compte pour établir la valeur des actifs à des fins de comptabilisation. Même si un bon nombre de ces organismes amortissent leurs immobilisations depuis plusieurs années, la plupart ont mis en œuvre leurs propres politiques et directives en ce qui concerne les seuils, les taux d'amortissement, les catégories et la durée de vie utile. Ces politiques peuvent ne pas être entièrement compatibles avec la politique générale établie par le gouvernement, ce qui se traduit par des problèmes qu'il faut résoudre au moment de la consolidation.

Plus les gouvernements s'habitueront à la comptabilisation et à l'amortissement des immobilisations corporelles au cours des prochaines

années, plus l'exactitude de l'information s'améliorera. Les gouvernements entreprennent chaque année de mettre à jour l'information contenue dans leurs bases de données sur les actifs et passent beaucoup de temps sur des questions et des politiques qui ont une incidence sur les immobilisations afin de s'assurer que les normes reconnues sont respectées.

Personnalisation de l'information établie selon la comptabilité d'exercice

Avec l'introduction de la comptabilité d'exercice, les gouvernements ont établi des politiques globales centrées sur le traitement des immobilisations corporelles. Plusieurs gouvernements postent ces politiques sur leur site Web, où l'on peut aussi trouver des explications détaillées des divers processus et dispositions sur la gouvernance qui touchent l'inscription à l'actif des immobilisations actuelles et futures.

Les gouvernements utilisent des termes semblables pour désigner des éléments similaires, mais leurs approches et leurs directives diffèrent quant à l'établissement des catégories d'actifs, des valeurs de transition, des seuils, des méthodes et des taux d'amortissement, ainsi que des provisions pour moins-value et pour sorties de l'actif, etc. (L'Annexe A présente une analyse comparée des politiques en matière d'immobilisations corporelles.) Une telle «personnalisation» des politiques était prévisible vu le degré important de jugement professionnel qu'autorisent les normes du *Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public* (chapitre SP 3150) pour déterminer la façon de les mettre en pratique. (L'Annexe B présente les recommandations sur les immobilisations corporelles contenues dans le *Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public*.)

La plupart des gouvernements reconnaissent que la transition vers la comptabilité d'exercice exige des ajustements périodiques aux politiques sur la gouvernance. Cela se traduit par l'inclusion ou l'exclusion de certaines catégories d'actifs, par la modification et le recalcul de la valeur des actifs ainsi que par la révision des seuils, selon les besoins. Ces modifications devraient se poursuivre dans un proche avenir à mesure que les gouvernements résolvent les problèmes survenant dans le cadre de l'administration des nouvelles politiques et que les responsables se familiarisent avec les conséquences des nouvelles pratiques en matière d'information financière et les acceptent mieux.

Malheureusement, si la compréhension accrue des états financiers des gouvernements est considérée comme un objectif pivot du nouveau modèle d'information, il est devenu plus difficile de comparer un gouvernement avec un autre sur la même base en raison de la divergence entre les approches appliquées aux immobilisations corporelles.

Information historique

La plupart des gouvernements exigent des ministères qu'ils tiennent des dossiers complets sur les immobilisations corporelles. Par le passé, l'information recueillie était davantage le reflet de la gestion générale des

actifs, à savoir les coûts de construction initiaux (y compris les contrats d'achat et de location) et les activités d'entretien/de réparation et de modernisation, au besoin. Les coûts étaient établis et évalués selon la comptabilité de trésorerie, et l'information pouvait être limitée en raison de l'âge de certains des actifs. Pour l'essentiel, les coûts historiques des actifs sont soit incomplets, soit peu fiables, et les actifs sont par conséquent comptabilisés à une valeur symbolique. Cette absence de données fiables sur les coûts était à prévoir puisque les mémoires électroniques sont un processus relativement nouveau et que l'information plus ancienne est conservée sur papier et régie par les règlements sur l'archivage de chacun des gouvernements.

Il convient de remarquer qu'un grand nombre de gouvernements estimaient que l'information recueillie avant l'introduction de la comptabilité d'exercice offrait une base adéquate pour l'évaluation de la situation courante de l'infrastructure et la détermination des besoins futurs. La plupart des systèmes de gestion des actifs ont été bâtis sur plusieurs années et les gestionnaires professionnels responsables des actifs connaissent et comprennent ces systèmes. Bien qu'il soit possible que l'information établie selon la comptabilité d'exercice ait élargi la base de données dans laquelle les responsables puisent l'information sur les coûts des actifs, l'information établie selon la comptabilité d'exercice n'est pas encore reconnue comme un élément essentiel ou nécessaire à la prise de décisions portant sur l'acquisition, la modernisation, le remplacement ou la sortie de ces actifs.

Une information plus adaptée à la présentation d'information

Les gouvernements ont la responsabilité de reconnaître que la relation entre les intrants et les extrants associés à la prestation de services fait partie intégrante de l'obligation de rendre compte. Dans le modèle antérieur d'information financière, le coût des intrants était faussé sur la durée de vie utile de l'actif. Comme les immobilisations étaient passées en charges dans l'année de leur acquisition, elles étaient comptabilisées comme des coûts de cet exercice en particulier, tandis que les coûts des intrants, comme les frais d'entretien, de réparation et de modernisation, composaient l'essentiel des coûts des exercices ultérieurs. Selon cette méthode de comptabilité, les coûts de la prestation de services sont nettement surévalués pour un exercice et considérablement sous-évalués pour les exercices qui suivent.

Selon la méthode de la comptabilité d'exercice, les coûts des intrants associés à l'acquisition d'immobilisations corporelles sont pris en compte sur la durée de vie de l'actif. Il n'y a plus de gonflement des coûts au premier exercice, suivi de montants négligeables dans les exercices ultérieurs. Les dépenses initiales en immobilisations sont plutôt prises en compte au moyen d'une dotation à l'amortissement annuelle qui devient un élément des coûts des intrants au même titre que toutes les autres charges liées aux actifs. Pour ce qui est des coûts rattachés à un service en particulier, la comptabilité d'exercice fournit un état plus réaliste de l'évolution des coûts au fil des années.

Comme on pourrait s'y attendre, la comptabilité d'exercice représente un avantage considérable pour évaluer les extrants résultant de la prestation de services au regard des coûts. Le lien avec la planification des services et l'établissement des budgets correspondants est cependant moins direct, hormis peut-être pour l'incidence des décisions sur les résultats annuels du gouvernement. Actuellement, l'établissement des budgets des immobilisations corporelles est axé sur les dépenses et les flux de trésorerie prévus, et ne tient pas vraiment compte du traitement comptable de ces actifs. Dans les cas où les organismes n'ont aucun contrôle des charges liées aux immobilisations qu'ils utilisent pour la prestation de services et ne sont pas tenus responsables de ces charges, on comprend facilement le peu d'importance accordée à l'information établie selon la comptabilité d'exercice pour la prise de décisions.

Incidence sur les décisions visant le remplacement des immobilisations

À mesure que les immobilisations corporelles progressent dans leur cycle de vie, il y a une corrélation entre l'âge des biens et les coûts associés à leur entretien. Comme on pourrait s'y attendre, les biens les plus neufs nécessitent un entretien moindre que des biens comparables plus anciens pour lesquels, à un certain moment, l'accroissement des frais d'entretien offrira moins d'avantages que l'acquisition d'un nouveau bien.

Lorsque de telles comparaisons étaient faites selon l'ancien modèle d'information, le coût de l'acquisition d'une nouvelle immobilisation était en général considérablement plus élevé que les coûts d'entretien récurrents de l'immobilisation existante. La justification de l'achat d'un nouveau bien devait être fondée sur les économies réalisées au cours des exercices suivants (dans certains cas, plusieurs exercices), et aboutissait rarement à une acquisition étant donné l'effet immédiat des coûts d'acquisition sur l'excédent/le déficit du gouvernement. Lorsque, selon la méthode de la comptabilité d'exercice, les coûts d'acquisition sont étalés sur la durée de vie utile de l'immobilisation, la décision d'acheter ou de conserver l'immobilisation visée peut se faire en toute connaissance de cause, à partir d'informations qui fournissent la preuve de la réalisation immédiate d'économies annuelles ou de l'augmentation des coûts pour chaque option.

Le recours à de l'information établie selon la comptabilité d'exercice pour la prise de décisions concernant le remplacement des immobilisations est plus approprié pour les actifs dont la durée de vie utile est courte, comme les véhicules, les ordinateurs et le matériel en général. Pour de tels actifs, l'information sur le coût historique est habituellement fiable et les décisions sont généralement prises de façon cyclique. Les données sur les coûts qui permettent de comparer l'entretien régulier avec un projet de nouvelles acquisitions sont plus précises et l'information est plus facile à expliquer aux décideurs.

Dans le cas des actifs ayant une durée de vie plus longue, comme les immeubles, les grands réseaux routiers et les ponts, la fiabilité de l'information établie selon la comptabilité d'exercice aux fins des décisions de remplacement

dépend de l'âge de l'actif. Plus l'actif est ancien, moins l'information est fiable, ce qui donne lieu à une décision fondée sur de l'information qui exclut les données établies selon la comptabilité d'exercice. Il en résulte que l'information établie selon la comptabilité d'exercice ne sera pas un critère important pour les décisions concernant le remplacement des immobilisations importantes au cours des prochaines années.

Incidence sur les analyses «achat ou location»

Compte tenu de l'attrait récurrent de la diversification des modes de prestation de services, les gouvernements ont eu à élaborer des mécanismes appropriés d'évaluation des coûts afin d'établir un critère commun pour la comparaison des propositions du secteur privé et des solutions de prestation de services élaborées à l'interne. L'information établie selon la comptabilité d'exercice peut avoir une incidence significative sur la fiabilité globale des scénarios préparés à ces fins et accroître la transparence.

Tous les contrats de location conclus dans le secteur privé contiennent une clause de «paiements minimums exigibles». Cette clause vise les coûts d'immobilisation, d'emprunt et de gestion associés à un bien. Ces coûts sont habituellement évalués au moyen d'un dossier de référence (coût estimé de l'acquisition du bien par le gouvernement) afin de déterminer si le contrat de location est plus avantageux sur le plan pécuniaire. La difficulté de l'évaluation tient aux coûts supplémentaires associés au bien pendant sa durée de vie utile, coûts qui sont pour l'essentiel liés aux obligations d'entretien et de réparations qui ont tendance à s'accroître au fil des années.

Aux fins de la comparaison, l'information établie selon la comptabilité d'exercice permet une comparaison du coût réel du bien sur sa durée de vie. Il est possible de compiler les taux d'amortissement afin de comparer l'incidence des paiements minimums exigibles en vertu du contrat de location avec le dossier de référence du gouvernement. Les ministères responsables de la gestion des actifs peuvent produire des calendriers traditionnels d'entretien et de prestation de services à des fins de comparaison avec les propositions du secteur privé.

Sur le plan de l'obligation de rendre compte, un agent du secteur privé peut être tenu responsable des conditions et des coûts énoncés dans un contrat de location, tandis qu'un ministère peut être tenu de rendre compte des coûts figurant au dossier de référence. Cela peut déboucher sur un système d'évaluation «à armes égales» si toutes les parties comprennent que le financement sur plusieurs années peut être limité aux montants prévus dans les propositions. Essentiellement, selon ce modèle du coût complet, tant l'entreprise privée que le gouvernement ont avantage à récupérer les coûts, ce qui donne lieu à des propositions concurrentielles.

Les analyses location ou achat posent une question de comptabilité importante à laquelle il conviendra de porter attention ultérieurement :

les coûts d'emprunt devraient-ils faire partie ou être exclus des coûts liés à l'acquisition d'un bien? Pour le moment, les coûts d'emprunt liés à un projet gouvernemental doivent être calculés afin de permettre la comparaison avec une proposition de location du secteur privé. Toutefois, quand ces coûts sont pris en compte, ils sont regroupés avec toutes les autres exigences de financement de la dette et ne sont jamais constatés comme un coût du bien dans l'évaluation de la prestation d'un service futur. Toutes les acquisitions d'immobilisations corporelles faites par les gouvernements sont traitées de façon similaire.

Gestion des immobilisations

L'introduction de l'information financière établie selon la comptabilité d'exercice exige des ministères qu'ils consacrent des ressources à la mise à jour de leur base de données sur les immobilisations. En plus de l'information financière normale recueillie chaque année, les politiques sur les immobilisations corporelles ont créé une nouvelle responsabilité : s'acquitter de la comptabilité financière de ces biens. Des informations sur des éléments comme la valeur comptable, les cessions et autres sorties, les moins-values, les valeurs d'amortissement ou les transferts d'actifs, doivent à présent être fournies tous les ans et sont reconnues comme des enjeux budgétaires potentiels, les charges faisant l'objet d'un suivi en cours d'exercice. (L'Annexe B présente les recommandations sur les immobilisations corporelles contenues dans le *Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public*.)

Comme les politiques sur les immobilisations corporelles sont associées à l'information financière, les ministères ont confié la collecte d'information et le contrôle de ces politiques aux responsables des finances, qui travaillent en collaboration étroite avec les organismes centraux chargés de la communication de l'information et de la comptabilité des gouvernements. La plupart des discussions ministérielles se font à ce niveau et semblent séparées des autres fonctions liées à la gestion des actifs.

Les membres du personnel professionnel et technique continuent d'assumer les fonctions traditionnelles de planification et de gestion des actifs auxquelles ils sont affectés et travaillent exclusivement en comptabilité de trésorerie, et ce, pour toutes les discussions au sujet des prix et des dépenses projetées avec les entrepreneurs, les consultants, les supérieurs hiérarchiques et les autres organismes gouvernementaux. Il n'y a aucune obligation d'examiner les coûts selon la méthode de la comptabilité d'exercice. En fait, il n'y a actuellement aucune discussion se fondant sur la comptabilité d'exercice, qui est considérée comme une question comptable et transmise habituellement aux responsables des finances pour qu'ils prennent les mesures voulues.

En ce qui a trait aux fonctions de présentation de l'information sur les immobilisations corporelles attribuées à un ministère, cette séparation des intérêts se poursuit tout au long du processus. Les obligations de base sont établies en comptabilité de trésorerie par les administrateurs des actifs, puis

transmises aux responsables des finances qui interprètent les informations en comptabilité d'exercice. Les informations sont en dernier lieu examinées par les organismes centraux aux fins du contrôle de la communication de l'information et de la vérification. La comptabilité d'exercice a de fait très peu d'intérêt pour la plupart des employés des ministères chargés de la gestion des actifs et elle est considérée comme une tâche supplémentaire qui alourdit la fonction de ressources déjà surchargées.

Chapitre 5 Les expériences des autres

«Pour les comptables et les vérificateurs du secteur public, la réponse est claire : l'établissement des budgets en comptabilité d'exercice est une composante nécessaire et inévitable d'un système de comptabilité d'exercice (General Accounting Office, 1997; Parker & Guthrie, 1990). À cette fin, les normalisateurs comptables nationaux et internationaux préconisent pour l'établissement des budgets l'utilisation de la comptabilité d'exercice, jugée essentielle à un système budgétaire complet et transparent...⁷» [TRADUCTION]

Le présent chapitre donne un bref aperçu de ce qui se fait ailleurs, en particulier en Australie, pays qui est considéré comme un leader de la prise de décisions fondée sur la comptabilité d'exercice. Il met en évidence les leçons tirées et donne à entendre que les Administrations locales pourraient bénéficier de l'expérience des gouvernements d'ordres supérieurs.

Initiatives internationales

Sur la scène internationale, la documentation sur l'introduction et la mise en œuvre dans le secteur public de la comptabilité d'exercice et l'établissement des budgets selon cette méthode fait état d'une gamme étendue d'initiatives. Les pays en voie de développement se sont concentrés sur la mise en place de cadres redditionnels, les méthodes de comptabilité et d'établissement des budgets reposant de façon prédominante sur la trésorerie. Par ailleurs, un certain nombre de pays industrialisés soit ont introduit la comptabilité d'exercice, soit envisagent de le faire, et considèrent le passage à l'établissement des budgets en comptabilité d'exercice comme un élément

⁷ J. Kelly et J. Wanna, «Crashing through with accrual-output price budgeting in Australia», *American Review of Public Administration*, mars 2004, p. 94.

⁸ Organisation de coopération et de développement économiques, *Questions soulevées par la budgétisation sur la base des droits constatés*, Paris, 2004.

d'un vaste processus de réforme du secteur public débouchant sur une meilleure prise de décisions et une transparence accrue des finances de l'État.

Les avantages et les inconvénients de l'utilisation de la comptabilité d'exercice pour l'établissement des budgets suscitent cependant un vif débat, comme en témoigne un document de travail public préparé pour l'Organisation de coopération et de développement économiques par un groupe de travail composé de hauts responsables du budget. Ce document traite de la divergence d'opinions sur les avantages et les inconvénients de la prise de décisions fondée sur la comptabilité d'exercice .

Le document de l'OCDE analyse notamment deux avantages supposés de l'inscription à l'actif des immobilisations dans le secteur public. Le premier avantage tient à l'attention portée à l'amélioration de la gestion globale des immobilisations quand des principes de comptabilité d'exercice sont adoptés et met en exergue les atouts représentés pour la planification, la gestion et la sortie de ces actifs. Ceux qui s'opposent à l'établissement des budgets en comptabilité d'exercice font en revanche remarquer dans le même document qu'on peut bénéficier de tous ces avantages sans pour cela adopter l'établissement des budgets en comptabilité d'exercice.

L'avantage qu'il y a à comptabiliser la valeur des actifs sur leur durée de vie utile plutôt que sur un seul exercice a aussi fait l'objet de discussions passionnées. Il a d'une part été avancé que les dépenses en immobilisations étaient négligées dans le cadre traditionnel de l'établissement des budgets en comptabilité de trésorerie, les immobilisations se détériorant à long terme. D'autre part, les opposants à l'établissement des budgets en comptabilité d'exercice étaient d'avis qu'on nuit à la discipline budgétaire lorsqu'on échelonne la comptabilisation des coûts des actifs sur plusieurs années, et que cela donne aux élus la possibilité d'élargir les programmes au cours de leur mandat sans tenir compte de l'ampleur des coûts. Ils ajoutent que l'établissement des budgets en comptabilité d'exercice offre aux gouvernements de nouvelles occasions de manipuler les charges (amortissement, évaluations et réévaluations, par exemple).

L'initiative de l'Australie, qui a instauré un système de comptabilité et d'établissement des budgets fondé sur la comptabilité d'exercice, est intéressante à bien des égards. En 1999, l'Australie a présenté son premier budget établi en comptabilité d'exercice intégrale (la présentation de l'information selon la comptabilité d'exercice avait commencé en 1984). Peu de temps après, cependant, le processus a été modifié afin d'éliminer certains problèmes résultant d'une période de transition trop courte. Ces modifications visaient plus à clarifier les rôles, les responsabilités et les obligations de rendre compte des différentes parties prenantes (ministères et gouvernement central) qu'à apporter des changements dans la structure du système.

Deux des réformes ont eu une incidence importante sur le processus d'établissement des budgets. On a en premier lieu écarté le recours à des stratégies de reconduction de budget. Selon le nouveau protocole, les budgets de prestation de services reposent sur l'évaluation d'options en matière de prix directement liées aux résultats attendus. Les options en matière de prix peuvent comprendre la prestation de services par des ministères, la sous-traitance et l'externalisation. En vertu du nouveau processus, les ministères fixent un prix pour la prestation des services, les organismes centraux comparent ce prix à la liste des fournisseurs de services les plus efficaces et le gouvernement prend la décision finale sur le prix et le fournisseur de service, décision qui sera mise en application par le ministère. Pour résumer, quand les ressources sont mises en correspondance avec les résultats attendus, l'optimisation des ressources devient l'élément pivot du processus budgétaire.

En deuxième lieu, la responsabilité de l'établissement du budget (y compris du budget des dépenses), qui incombait au gouvernement central, et de la présentation de l'information a été déléguée aux ministères. Les ministères sont à présent responsables de l'ensemble du processus, du début à la fin. Ils préparent les documents budgétaires à approuver, ils fournissent l'information nécessaire pour affecter les ressources en fonction des résultats attendus et ils sont chargés de la présentation de l'information pendant toute la période budgétaire. Selon ce cadre additionnel, les ministères sont responsables de la comptabilité et de l'établissement des budgets en comptabilité d'exercice et doivent être prêts à utiliser cette méthode pour expliquer les projections et les résultats.

L'incidence de l'établissement des budgets en comptabilité d'exercice sur le programme général de réforme de l'Australie est cependant un peu floue.

Comme l'indiquent Kelly et Wanna :

[TRADUCTION] «Certains suggèrent que l'information financière reposant sur la comptabilité d'exercice est cruciale pour les efforts visant à rendre le secteur public plus concurrentiel, plus commercial et plus axé sur les affaires, tandis que d'autres soutiennent que les réformes auraient pu être mises en œuvre sans passer à une structure de comptabilité d'exercice. Les budgets établis en comptabilité d'exercice fournissent de toute évidence des informations différentes aux responsables des décisions liées aux budgets dans les organismes satellites, les organismes centraux, le Cabinet et le Parlement, et des décisions de vendre des actifs détenus depuis longtemps et de passer à d'autres fournisseurs de services ont été prises. Nous ne savons cependant pas avec certitude si ces changements dans les comportements et dans l'affectation des ressources sont dus à l'établissement des budgets en comptabilité d'exercice, à certains autres aspects des budgets prix-extrants ou à des changements culturels plus généraux qui ne sont pas traités ici⁹.»

⁹ J. Kelly et J. Wanna, «Crashing through with accrual-output price budgeting in Australia», *loc. cit.*

Leçons tirées

Le Canada peut tirer de nombreuses leçons utiles des initiatives internationales en matière d'établissement des budgets en comptabilité d'exercice. Pour les gouvernements qui établissent un lien direct entre les résultats et l'affectation des ressources et qui traitent les immobilisations comme l'un des coûts associés à la prestation de services, des initiatives comme celle de l'Australie ont une valeur inestimable. Pour ceux qui se cantonnent aux processus budgétaires traditionnels (trésorerie et/ou comptabilité d'exercice modifiée), nombreux sont les ouvrages et les articles qui mettent en doute les avantages de la prise de décisions fondée sur la comptabilité d'exercice et qui donnent une justification à la poursuite des pratiques actuelles.

Dans certaines sphères, le passage à la comptabilité d'exercice pour appuyer les décisions liées au budget va dans le sens de l'évolution, et on considère que l'utilisation, par tous les gouvernements, de l'information établie selon la comptabilité d'exercice pour la prise de décisions n'est qu'une question de temps et que, ultimement, il conviendra d'établir des normes sur l'établissement des budgets afin d'assurer une certaine uniformité d'un gouvernement à l'autre. Dans d'autres sphères, on considère qu'on «met la charrue avant les bœufs». Peut-être la présentation des résultats financiers devrait-elle être plus en phase avec le processus que les gouvernements appliquent actuellement à la prise de décisions sur des questions concernant les immobilisations. Il sera intéressant de voir comment la situation évoluera au cours des prochaines années.

Il conviendra aussi, dans l'avenir, de se pencher sur la réaction des observateurs concernés par le passage à la comptabilité d'exercice au Canada. Sur la scène comptable internationale, le Canada est considéré comme un chef de file de l'établissement et de l'utilisation de l'information établie selon la comptabilité d'exercice pour l'établissement des budgets et la présentation des états financiers à tous les paliers de gouvernement, mais sur le plan national, les Canadiens pourraient se sentir encore moins concernés par les finances publiques, au motif que les questions de santé financière ne sont compréhensibles que pour des comptables.

Aide aux administrations locales

En mars 2006, le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) a publié un exposé-sondage sur les modifications qu'il se propose d'apporter au chapitre SP 3150 du *Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public*, «Immobilisations corporelles», dans lequel il recommande que ce chapitre s'applique à tous les ordres de gouvernement, y compris aux Administrations locales. Si le projet de modifications est adopté, le chapitre s'appliquerait aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009.

Les gouvernements d'ordres supérieurs, en particulier les gouvernements provinciaux et territoriaux, ont une occasion de fournir de l'aide aux Administrations locales à l'étape de la mise en œuvre du processus de capitalisation des actifs. Il s'est constitué au Canada, notamment dans les gouvernements d'ordres supérieurs étudiés aux fins du présent document, un cadre de responsables qui ont une expérience de première main à toutes les étapes de la mise en œuvre des processus de comptabilité et d'information relativement aux immobilisations corporelles.

Il serait utile que cette connaissance et cette expérience puissent être utilisées pour aider les Administrations locales. L'ICCA pourrait jouer un rôle important à cet égard en fournissant le leadership voulu pour l'élaboration d'outils de formation et la coordination des programmes nécessaires pour assurer une transition sans heurts.

Annexe A Analyse comparée des politiques en matière d'immobilisations corporelles

Nouvelle-Écosse, Nouveau-Brunswick
et Île-du-Prince-Édouard

CATÉGORIE D'ACTIF	SEUIL ET AMORTISSEMENT (nombre d'années ou % par année)		
	Nouvelle-Écosse	Nouveau-Brunswick	Île-du-Prince-Édouard
TERRAINS	S.O.	S.O.	S.O.
AMÉNAGEMENTS DE TERRAINS ET TOURS	S.O.	100 000 \$ 20 ans	S.O.
BÂTIMENTS	250 000 \$ 5 %	100 000 \$ 40 ans	75 000 \$ 40 ans
AMÉLIORATIONS DE BÂTIMENTS	150 000 \$ 5 %	100 000 \$ 20 ans	75 000 \$ 10 ans
AMÉLIORATIONS LOCATIVES	250 000 \$ Durée du bail	100 000 \$ Durée du bail	75 000 \$ Durée du bail
ÉTABLISSEMENTS SCOLAIRES	(Même que bâtiments)	(Même que bâtiments)	(Même que bâtiments)
CLASSES MOBILES	50 000 \$ 30 %	100 000 \$ 25 ans	(Même que bâtiments)
TRAVERSERS, DÉBARCADÈRES ET QUAIS	250 000 \$ 5 %	100 000 \$ 40 ans	75 000 \$
GRAND ÉQUIPEMENT	50 000 \$ 20 %	100 000 \$ 5-15 ans	75 000 \$ 5 ans
INFORMATIQUE :			
MATÉRIEL	25 000 \$ 50 %	S.O.	75 000 \$ 5 ans
LOGICIELS	250 000 \$ 25 %	S.O.	75 000 \$ 5 ans

CATÉGORIE D'ACTIF	SEUIL ET AMORTISSEMENT (nombre d'années ou % par année)		
	Nouvelle-Écosse	Nouveau-Brunswick	Île-du-Prince-Édouard
ROUTES/AUTOROUTES :			
<i>CONSTRUCTION</i>	500 000 \$ * 5 %	100 000 \$ 50 ans	75 000 \$ 20 ans
<i>RESURFAÇAGE</i>	500 000 \$ 15 %	100 000 \$ 20 ans	75 000 \$ 10 ans
<i>STRUCTURES (NOUVELLES)</i>	500 000 \$ 5 %	100 000 \$ 50 ans	75 000 \$ 40 ans
<i>STRUCTURES (REPLACEMENT)</i>	250 000 \$ 5 %	100 000 \$ 50 ans	75 000 \$ 20 ans
<i>VÉHICULES AUTOMOBILES (LÉGERS)</i>	15 000 \$ 35 %	15 000 \$ 5-10 ans	20 000 \$ 5 ans

* Seuil combiné de 500 000 \$ pour les infrastructures, les chaussées et les ponts.

NOTES :

- Le Nouveau-Brunswick et l'Île-du-Prince-Édouard utilisent la méthode de l'amortissement linéaire, tandis que la Nouvelle-Écosse a adopté la méthode de l'amortissement dégressif.
- Dispositions transitoires :
 - Nouvelle-Écosse Les actifs ont été évalués en fonction de l'exactitude des données disponibles. Lorsque de l'information précise était disponible, les actifs ont été comptabilisés au montant consigné. Lorsque aucune donnée n'était disponible et qu'aucune estimation raisonnable ne pouvait être faite, ils ont été comptabilisés au montant symbolique de un dollar.
 - Nouveau-Brunswick Il n'y a pas eu d'évaluation individuelle des actifs acquis avant la mise en œuvre de la convention comptable sur les immobilisations corporelles. Les valeurs attribuées aux catégories d'actifs ont été calculées en ajustant les dépenses en immobilisations pertinentes des 30 dernières années pour tenir compte des charges qui ne sont pas considérées comme des dépenses en immobilisations en vertu de la convention.
 - Île-du-Prince-Édouard Une valeur est attribuée à chaque actif comptabilisé.
- Le seuil de chacune des catégories représente le minimum qu'un actif individuel doit coûter pour qu'il soit pris en compte comme une immobilisation corporelle et ajouté au solde de la catégorie d'actif appropriée. Les actifs qui coûtent moins que le seuil établi sont passés en charges au cours de l'année de l'acquisition et ne sont pas amortis.

Annexe B *Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public*

– Recommandations sur les immobilisations corporelles

Dans le chapitre SP 3150 du *Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public*, il est énoncé : «Les immobilisations corporelles constituent une ressource économique importante gérée par les gouvernements et une composante essentielle dans l'administration de nombreux programmes gouvernementaux. Les immobilisations corporelles comprennent des éléments aussi divers que les routes, les bâtiments, les véhicules, le matériel, les terrains, les réseaux d'alimentation en eau, les avions, le matériel et les logiciels informatiques, les barrages, les canaux et les ponts.»

Le chapitre SP 3150 «contient des recommandations sur la façon de comptabiliser et de présenter les immobilisations corporelles dans les états financiers des gouvernements. Les recommandations visent les gouvernements fédéral, provinciaux et territoriaux. Elles ne s'appliquent ni aux immobilisations incorporelles, ni aux ressources naturelles, ni aux terres publiques qui n'ont pas été achetées par le gouvernement. Les transferts à des fins d'immobilisations au profit d'organismes non compris dans le périmètre comptable du gouvernement ne répondent pas à la définition d'«actif du gouvernement» de l'alinéa SP 3150.04 a). Les gouvernements qui effectuent des transferts d'immobilisations les comptabilisent conformément au chapitre SP 3410, « Paiements de transfert ».»

Le chapitre SP 3150 contient les recommandations qui suivent sur l'évaluation comptable :

Coût

- Les immobilisations corporelles doivent être comptabilisées et présentées à titre d'actifs dans l'état de la situation financière. [AVRIL 2005] (SP 3150.09)
- Les immobilisations corporelles doivent être comptabilisées au coût. [SEPT. 1997] (SP 3150.11)

Amortissement

- Le coût d'une immobilisation corporelle dont la durée de vie est limitée, défalcation faite de sa valeur résiduelle, doit être amorti sur sa durée de vie utile d'une manière logique et systématique appropriée à la nature de l'immobilisation et à son utilisation par le gouvernement. [SEPT. 1997] (SP 3150.21)
- La période d'amortissement d'une immobilisation corporelle doit être limitée à 40 ans, à moins que le gouvernement puisse estimer et clairement établir que la durée de vie utile prévue de l'immobilisation excède 40 ans. [SEPT. 1997] (SP 3150.22)
- L'amortissement du coût des immobilisations corporelles doit être passé en charges dans l'état des résultats. [SEPT. 1997] (SP 3150.23)
- La méthode d'amortissement ainsi que l'estimation de la durée de vie utile de la fraction non amortie d'une immobilisation corporelle doivent être révisées périodiquement et modifiées lorsque l'opportunité d'un changement peut être clairement établie. [SEPT. 1997] (SP 3150.30)

Moins-values

- Lorsque la conjoncture indique qu'une immobilisation corporelle ne contribue plus à la capacité du gouvernement de fournir des biens et des services, ou que la valeur des avantages économiques futurs qui se rattachent à l'immobilisation corporelle est inférieure à sa valeur comptable nette, le coût de l'immobilisation corporelle doit être réduit pour refléter sa baisse de valeur. [SEPT. 1997] (SP 3150.32)
- Les moins-values nettes sur immobilisations corporelles doivent être passées en charges dans l'état des résultats. [SEPT. 1997] (SP 3150.33)
- Aucune reprise sur réduction de valeur ne doit être constatée. [SEPT. 1997] (SP 3150.34)

Sortie du patrimoine

- La différence entre le produit net réalisé sur la vente d'une immobilisation corporelle et la valeur comptable nette de l'immobilisation doit être comptabilisée à titre de revenu ou de charge dans l'état des résultats. [SEPT. 1997] (SP 3150.40)

Le chapitre SP 3150 contient les recommandations qui suivent sur la présentation et les informations à fournir :

- Les états financiers doivent aussi fournir les informations suivantes sur les immobilisations corporelles :
 - a) la méthode d'amortissement utilisée, y compris la période ou le taux d'amortissement, pour chaque grande catégorie d'immobilisations corporelles;
 - b) la valeur comptable nette des immobilisations corporelles qui ne font pas l'objet d'un amortissement, soit parce qu'elles sont en cours de construction, de développement ou de mise en valeur, soit parce qu'elles ont été mises hors service;

- c) la nature et le montant des apports reçus sous forme d'immobilisations corporelles au cours de l'exercice et constatés dans les états financiers;
- d) la nature et l'utilisation des immobilisations corporelles constatées pour une valeur symbolique;
- e) la nature des œuvres d'art et des trésors historiques détenus par le gouvernement;
- f) le montant des intérêts capitalisés au cours de l'exercice. [SEPT. 1997] (SP 3150.41)

Le chapitre SP 3150 contient les dispositions transitoires suivantes :

- Pendant la période de transition, dans le cas où le gouvernement a constaté une partie, mais non la totalité de ses immobilisations corporelles, il doit indiquer, par voie de note, les catégories d'immobilisations corporelles non constatées. [SEPT. 1997] (SP 3150.45)
- Les recommandations doivent être appliquées à toutes les immobilisations corporelles. [SEPT. 1997] (SP 3150.47)

Bibliographie sommaire

Les principaux ouvrages ayant servi à la rédaction de ce document de consultation sont les budgets de l'exercice 2005 et les documents connexes de tous les gouvernements d'ordres supérieurs au Canada. Certains documents budgétaires, rapports à l'intention des médias et analyses ont aussi été passés en revue. Tous les documents budgétaires peuvent être consultés sur les sites Web des gouvernements respectifs.

Les ouvrages ci-dessous ont aussi été consultés dans le cadre du projet :

Barrett, P., «Financial management in the public sector – How accrual accounting and budgeting enhances governance and accountability», communication dans le cadre du *CPA Forum 2004*, Singapour, site Web de l'Australie.

Bureau du contrôleur provincial, Division des politiques budgétaires et financières, Province de l'Ontario, *Guide des politiques et pratiques de gestion financière de l'Ontario*, Toronto, Imprimeur de la Reine, janvier 2004.

Denning, M.J., «Beyond annual results», *Journal IGF*, vol. 2, n° 14 (hiver 2003), p. 37 à 40.

Diamond, J., *Performance Budgeting: Managing the Reform Process*, document de travail du FMI, Washington, Fonds monétaire international, 2003.

Kelly, J., et J. Wanna, «Crashing through with accrual-output price budgeting in Australia, technical adjustment or a new way of doing business?», *American Review of Public Administration*, vol. 1, n° 34 (mars 2004), p. 94 à 111.

L'Institut Canadien des Comptables Agréés, *Comptabilisation des infrastructures dans le secteur public*, 2002;
— extraits du *Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public*;
— *L'établissement des coûts des services gouvernementaux en vue d'une amélioration de la mesure de la performance et de la reddition de comptes*, 1999;
— *Règles comptables suivies par les gouvernements au Canada dans leur processus budgétaire*, Toronto, 2004;
— *20 Questions sur la présentation de l'information financière des gouvernements*, 2004.

Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE),
Comptabilité et budgétisation sur la base des droits constatés : Questions clés et développements récents, Paris, 2002;

— *Questions soulevées par la budgétisation sur la base des droits constatés*, Paris, 2004.

Secrétariat du Conseil du trésor du Canada, *Renforcer les liens — Modification de la méthode de comptabilisation des crédits du gouvernement du Canada*, document de travail, 2002;

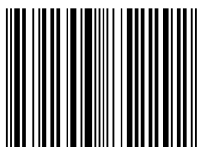
— *Stratégie d'information financière : Étude de la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice intégrale dans les organisations gouvernementales — Leçons tirées*, Ottawa, Hickling Corporation, 1997.



L'Institut Canadien
des Comptables Agrés

Le savoir au service du changement

ISBN 1-55385-229-X



9 781553 852292