



## **Progrès dans la comptabilité de nos gouvernements**

**Jean-Pierre Aubry<sup>1</sup>**

ASDEQ, Comité des politiques publiques

Document CPP 2004-02

### **I Introduction**

Ces dernières années, plusieurs gouvernements provinciaux, dont celui du Québec en 1998, ont apporté plusieurs changements à leurs règles de comptabilité pour améliorer la présentation de leurs états financiers. Dans le budget présenté en février 2003, le gouvernement fédéral nous annonçait qu'il apportait, lui aussi, d'importantes modifications à son cadre comptable.<sup>2</sup> Ces changements dont plusieurs ont fait évoluer les cadres comptables de nos gouvernements dans la même direction étaient également une réponse aux pressions faites par l'Institut Canadien des Comptables Agréés et par les vérificateurs généraux depuis plusieurs années.

Le texte qui suit a pour objectif de présenter, dans un langage non technique les grandes caractéristiques de ces changements et quelques chiffres sur l'incidence de ces changements sur les grands agrégats financiers des gouvernements du Canada et du Québec. Le texte se termine par une discussion sur l'importance d'examiner un ensemble d'agrégats financiers afin de bien comprendre la situation financière de nos gouvernements, et par une liste de quelques titres de documents pour ceux qui désireraient en savoir plus sur ces changements.

### **II La mise en place de la comptabilité d'exercice : ses objectifs et ses caractéristiques**

Les changements mis en place ces dernières années par les gouvernements provinciaux et fédéral divergent quelque peu les uns des autres. Ils ont cependant de nombreux points en commun. L'expression qui semble le mieux définir l'ensemble de

---

<sup>1</sup> Je tiens à remercier Steven Gonzalez, John Hodgins et Gaétan Pilon du ministère des Finances du gouvernement du Canada, Norbert Chouinard du ministère des Finances du gouvernement du Québec, François Dupuis des Études économiques de la Fédération des caisses Desjardins du Québec, Jac-André Boulet, Rodrigue Tremblay ainsi que mes collègues du Comité de politiques publiques de l'ASDEQ pour leurs nombreux et pertinents commentaires. Notez cependant que mes propos n'engagent pas la responsabilité de ces personnes.

<sup>2</sup> L'Australie, la Nouvelle-Zélande ont déjà adopté des changements similaires; le Royaume-Uni a également annoncé qu'il en fera de même.

ces changements est «la mise en place de la comptabilité d'exercice plus complète». Dans le texte qui suit, nous mettons l'accent sur les trois points suivants :

- une comptabilité reflétant davantage le moment où le gestionnaire a pris l'engagement de faire une transaction (ex. le versement d'une prime de départ) que le moment où cette transaction est faite,
- l'identification des actifs non financiers (acquisition de terrains, immeubles, équipements, systèmes d'exploitation...),
- les implications du nouveau cadre comptable pour l'évolution du solde budgétaire et de la dette.

### **III Une comptabilité reflétant davantage la date d'un événement ou d'une décision plutôt que celle d'un encaissement ou d'un paiement**

Dans le cadre comptable précédent, une dépense et un revenu étaient portés aux livres lorsque un paiement était fait ou reçu ou lorsque la livraison d'un bien ou d'un service était faite; c'était une comptabilité qui se rapprochait davantage de ce que l'on appelle une *comptabilité de caisse*. Avec la mise en place d'une *comptabilité d'exercice* plus complète, nos gouvernements vont produire des états financiers où les revenus et les dépenses refléteront davantage le moment où des engagements sont pris pour la mise en place d'un nouveau programme ou pour la réalisation d'un projet. Par exemple, la valeur présente des primes de départ qui seront payés à des fonctionnaires suite à la décision de couper des postes, sera comptabilisée dans l'exercice financier où cette décision a été prise et non au fur et à mesure où les déboursés se feront.

Le gouvernement fédéral, en mettant en place sa réforme comptable est allé un peu plus loin que le gouvernement du Québec.<sup>3</sup> Ainsi, la valeur présente des paiements futurs reliés à la reconnaissance du besoin de décontaminer un terrain ou d'accroître la rente d'invalidité des anciens combattants sera comptabilisée entièrement dans l'exercice financier où la décision est prise. On imputera alors aux dépenses d'opérations de cette année-là la valeur présente des débours futurs ; le passif du gouvernement augmentera, ceteris paribus, d'un montant similaire. Les débours qui seront faits dans les années ultérieures et qui seront reliés à ces décisions n'affecteront pas le montant des dépenses d'opérations du gouvernement durant cette période. Le gouvernement devra alors utiliser ses liquidités ou émettre de la dette pour faire les débours impliqués par ces engagements. Cette pratique comptable permet donc de mieux évaluer le coût de certaines décisions et de rendre les décideurs politiques plus imputables. Elle est également cohérente avec l'idée d'imputer à l'exercice financier les dépenses reliées aux décisions ou engagements qui ont été pris durant cette période.

Le gouvernement du Québec a inscrit en totalité dans ses états financiers de 1997-1998, lors de mise en place de la comptabilité d'exercice modifiée, le passif relié aux régimes de retraite de ses employés. Cette décision a eu pour effet d'accroître le passif comptabilisé du gouvernement de 13,8 milliards de dollars et la dette nette comptabilisée du gouvernement d'environ 21%. Exceptionnellement, le solde d'opérations du

<sup>3</sup> Le gouvernement fédéral utilise l'expression la «comptabilité d'exercice intégrale».

gouvernement n'a pas été affecté par cette décision.<sup>4</sup> Par contre, si le gouvernement faisait approuver dans le futur, une bonification de ces régimes de retraite, la valeur actualisée de l'accroissement des rentes serait imputée et ajoutée immédiatement à son passif et à ses dépenses d'opérations.

#### **IV La comptabilité des actifs non financiers (terrains, immeubles, équipements...)**

Jusqu'à ces dernières années, l'achat de terrains, immeubles et équipements était entièrement comptabilisé dans les comptes du gouvernement fédéral et québécois comme une dépense de l'exercice financier durant lequel le débours était fait. Aucune valeur n'était explicitement inscrite à l'actif du gouvernement, même si ces biens allaient contribuer à la production de services à la population pendant de nombreuses années. Ces acquisitions étaient identifiées et comptabilisées dans le passif des deux gouvernements via leur impact sur leur dette directe.

Le nouveau cadre comptable reconnaît que ces biens sont utilisés pendant de nombreuses années et que, pendant cette période, ce sont des actifs. Ainsi, lorsque le gouvernement acquiert un édifice à bureaux de 50 000 000 \$ pour la production de services à la population, son actif non financier augmentera de 50 000 000 \$. Si cet immeuble a une durée de vie de 50 ans, la valeur de cet actif diminuera graduellement durant cette période, disons 1 000 000 \$ par année. Ce qui est alors comptabilisé, comme dépense annuelle, est cet amortissement de 1 000 000 \$ par année. Notez que cette dépense imputée n'implique pas un débours mais une charge d'opération qui est imputée pour refléter la détérioration graduelle de l'immeuble. Cette dépense imputée s'ajoutera aux frais d'entretien et d'opération et ira de pair avec les services produits par cet immeuble durant 50 ans.

Il n'y a rien d'unique dans ce nouveau traitement comptable utilisé par les gouvernements ; le secteur privé l'utilise depuis fort longtemps. Même nous, les particuliers, lorsque nous analysons notre situation financière, nous ne tenons pas compte de la dette hypothécaire sur notre maison sans tenir compte de la valeur de cet actif. Jusqu'à tout dernièrement, le gouvernement fédéral qui a une dette de plus de 500 \$ milliards, n'inscrivait pas dans son bilan des actifs non financiers qu'il avait acquis et dont la valeur dépassait les 50 \$ milliards.

Cette nouvelle approche permet donc :

- de mieux suivre l'évolution des dépenses du gouvernement conjointement avec celle des services donnés à la population et

---

<sup>4</sup> Comme ces ajouts aux régimes de retraite avaient été approuvés dans plusieurs exercices financiers antérieurs, il aurait été incorrect d'imputer aux dépenses d'opérations de l'exercice 1997-1998 la totalité de la valeur présente de ces ajouts. Notons que ce redressement comptable a affecté la dette totale à partir de l'exercice financier 1997-1998 alors que la dette directe (principalement la dette obligataire du gouvernement) n'a pas été affectée par ce changement.

- de voir si en contrepartie de la dette totale du gouvernement, il y a non seulement des actifs financiers, mais également des actifs non financiers.

Ce cadre comptable permet également aux gestionnaires de l'État :

- de faire de meilleurs choix entre l'option d'acheter des biens d'équipement et celle de les louer,
- de mettre en place un meilleur programme d'entretien de l'infrastructure et des équipements et
- de gérer leurs opérations sur un horizon plus long.

Le nouveau cadre comptable impose par contre certaines tâches additionnelles aux comptables des gouvernements fédéral et provinciaux. Ceux-ci doivent, par exemple, définir la durée de vie utile des immeubles et des biens d'équipement. Ils doivent aussi décider subséquemment si cette durée de vie a été accrue par des investissements ou réduite par l'absence d'investissements. Ces décisions auront un effet sensible sur l'estimation des dépenses d'amortissement et donc sur le solde d'opérations du gouvernement.

Le nouveau cadre comptable permet une plus grande latitude au niveau de la distinction entre une dépense courante et une dépense d'investissement. Par exemple, les gestionnaires pourront inclure dans un projet d'investissement à moyen terme et à long terme non seulement l'achat d'immeubles et d'équipement mais également l'achat de logiciels, le montage d'un site Internet et bien d'autres dépenses qui sont souvent considérées comme des dépenses courantes mais qui font partie intégrante d'un projet d'investissement. Ces gestionnaires devront donc prendre de telles décisions avec la plus grande compétence et objectivité possible. Les responsables de la comptabilité ont déjà émis des règles relativement précises de façon à assurer une certaine cohérence. Il est souhaitable que les gouvernements soient très transparents sur la définition des règles et sur leurs applications via la publication des règles elles-mêmes ainsi que via la publication de données annuelles sur les projets d'investissement, sur l'évolution des actifs non financiers et des dépenses d'amortissement. Les vérificateurs généraux ont déjà inclus dans leur plan de vérification l'examen de ces choix et les commenteront dans leurs rapports s'ils le jugent nécessaire. Leur vigilance devrait faire en sorte que les gouvernements seront transparents et constants au niveau de la définition des règles comptables et minimiseront le recours à des jeux comptables.

## **V Les implications du nouveau cadre pour l'évolution du solde budgétaire et de la dette.**

Dans le cadre comptable précédent, il était possible que la dette **totale** (ou brute) des gouvernements augmente alors que son solde d'opérations était nul. C'était le cas lorsque le gouvernement augmentait le montant de ses actifs financiers. Par exemple, si le gouvernement du Québec faisait un prêt de 100 millions de dollars directement à une

firme québécoise<sup>5</sup> et qu'il finançait ce prêt via l'émission de 100 millions de dollars d'obligations, il en résultait une augmentation de 100 millions de dollars de son actif et de son passif. Il est important de noter, dans cet exemple, que la dette **nette** du gouvernement (définie comme étant la dette totale moins les actifs financiers) n'augmentait pas et que son solde d'opérations n'était pas affecté par cette transaction à court terme. En somme, le gouvernement était plus endetté de 100 millions de dollars mais il détenait une nouvelle créance de 100 millions de dollars.

Selon ce même cadre comptable, si le gouvernement faisait l'acquisition d'un immeuble de 100 millions de dollars et qu'il finançait cet achat via l'émission de 100 millions de dollars d'obligations, il en résultait une augmentation de ses dépenses d'opérations du même montant. Sa dette totale et sa dette nette augmentaient alors de 100 millions de dollars contrairement au cas précédent où la dette nette demeurait inchangée. Pour garder son solde d'opérations nul, suite à cet achat, le gouvernement devait alors réduire d'un montant équivalent ses dépenses ou augmenter ses revenus.

Dans le nouveau cadre comptable des gouvernements, où les actifs non financiers sont clairement identifiés, les deux transactions que nous venons de décrire seront mises aux livres de façon fort similaire. Dans les deux cas, il n'y aura, à très court terme,

- (1) aucun effet sur le solde d'opérations,
- (2) une augmentation de 100 millions de dollars de l'actif total et de la dette totale

À mesure que le temps passe, il y aura cependant des différences.

- (1) Le solde d'opérations sera affecté par les dépenses d'amortissement de l'immeuble alors que les revenus (d'intérêt) générés par le prêt accroîtront les revenus
- (2) La dépréciation de l'immeuble va engendrer au fil du temps une baisse de la valeur aux livres de l'actif non financier du gouvernement qui pourra être compensée par l'accumulation de liquidités provenant de l'imputation de dépenses annuelles d'amortissement. Pour sa part, la valeur du prêt devrait se maintenir.<sup>6</sup>

Dans son *Plan budgétaire 2003-2004*, le ministre des Finances du Québec explique qu'entre le premier avril 2002 et le 31 mars 2003, la dette totale du gouvernement a augmenté de 3,4 milliards de dollars alors que son solde d'opérations (son déficit) était nul. Cet accroissement de la dette s'explique principalement par une augmentation des *placements, prêts et avances* de 1,8 milliards de dollars et des immobilisations de 1,5 milliards de dollars. Faut-il se préoccuper d'une telle situation? Seulement si ces prêts ont une faible rentabilité et si les dépenses en immobilisations ne sont pas performantes dans la production de services à la population. Il est donc fort souhaitable que les gouvernements rendent des comptes sur la rentabilité de leurs investissements dans des actifs financiers et non financiers.

<sup>5</sup> Ou via une de ses sociétés d'État dont les états financiers sont parfaitement intégrés avec les siens (disons la SGF).

<sup>6</sup> À moins que la firme québécoise ou la société d'État ne soit pas en mesure de rembourser le prêt et que sa valeur de recouvrement ne soit ré-évaluée à la baisse.

## VI Quelques chiffres sur l'ampleur des changements?

Le gouvernement fédéral nous présente dans *Le plan budgétaire de 2003* quelques tableaux et graphiques sur l'impact de la mise en place de la comptabilité d'exercice intégrale sur sa situation financière des dix dernières années. Disons tout d'abord que l'impact de ces changements sur le solde d'opérations est très faible. Pour l'année financière 2001-2002, où l'impact a été le plus important, le surplus du gouvernement fédéral a été réduit par ce changement de 727 millions de dollars, passant de 8 907 millions de dollars à 8 181 millions de dollars. Cette réduction du solde d'opérations représente moins de 0,5% des revenus du gouvernement fédéral.

L'incidence du nouveau cadre comptable a été toutefois beaucoup plus importante sur la mesure de l'actif et du passif du gouvernement fédéral. Dans le tableau qui suit, nous présentons des estimations de cet impact sur le bilan au 31 mars 2002. Ces mesures sont du même ordre de grandeur pour les années précédentes.

### INCIDENCE SUR LE BILAN DU GOUVERNEMENT FÉDÉRAL AU 31 MARS 2002

(l'effet des reclassements est inclus)

	Comptabilité d'exercice modifiée	Incidence	Comptabilité d'exercice intégrale
	(milliards de dollars)		
-----			
Total du passif	624,1	71,0	695,1
Total de l'actif financier	<u>87,6</u>	<u>44,5</u>	<u>132,1</u>
Dette nette (hors actif non financier)	536,5	26,5	563,0
Actif non financier	<u>000</u>	<u>55,2</u>	<u>55,2</u>
Dette fédérale (ou déficit accumulé)	536,5	- 28,7	507,8

Source : Annexe 6 du Plan budgétaire de 2003, Ministère des Finances, Canada

La forte augmentation du passif est principalement reliée à des remboursements d'impôt de 30 milliards de dollars qui seront faits dans l'exercice financier 2002-2003 et la reconnaissance d'un passif de 31 milliards de dollars au chapitre des *Autres prestations et avantages futurs des employés et anciens combattants*. La mise aux livres de 55 milliards de dollars d'actifs non financiers reflète principalement des immobilisations et des stocks d'une valeur respective de 43 milliards de \$11 milliards de dollars.

Pour le gouvernement du Québec, la mise en place de la comptabilité d'exercice a également impliqué des changements relativement petits à son solde d'opérations. Dans son *Budget 1998-1999*, le ministère des Finances du Québec a présenté les estimations suivantes :

	<u>1997-998</u>	<u>1998-1999</u>	<u>1999-2000</u>
Hausse nette du déficit reliée à la réforme (millions)	125 \$	73 \$	94 \$

Source : Tableau 2, Réforme de la comptabilité gouvernementale, Budget 1998-1999, Québec.

Ces montants ne représentent, en moyenne, que 0,25% des revenus du gouvernement du Québec. Par contre, comme dans le cas du gouvernement fédéral, la mise en place de la comptabilité d'exercice a eu un impact significatif sur la valeur des actifs et du passif présentée dans les états financiers du gouvernement du Québec. Ainsi, la valeur de la dette totale du gouvernement du Québec a augmenté de près de 17.7 milliards de dollars à cause de cette réforme. Ce montant se divise comme suit : 13.8 milliards de dollars en ajout au passif net au titre de régime des retraites (comme nous l'avons mentionné plus haut) et 3,9 milliards de dollars, un ajout à la dette directe qui tenait compte de l'élargissement du périmètre comptable du gouvernement fait simultanément à la mise en place du nouveau cadre comptable.<sup>7</sup> Ces montants sont la principale cause de l'augmentation de 19,6 milliards de dollars (soit 25%) de la dette totale qui se chiffrait à 78,1 milliards de dollars au 31 mars 1997 et à 97,7 milliards de dollars au 31 mars 1998.

#### VARIATIONS DU PASSIF ET DE L'ACTIF DU GOUVERNEMENT DU QUÉBEC

Entre la fin de l'exercice financier 1996-1997 et celui de 1997-1998

	<u>31 mars 97</u>	<u>31 mars 98</u>	<u>différence 98-97</u>
	Milliards de dollars		
Dette directe	52,6	57,3	4,7
Passif net au titre des régimes de retraite	25,5	40,4	14,9
Dette totale	=====	=====	=====
	78,1	97,7	19,6
moins			
Avoirs financiers nets	<u>13,2</u>	<u>9,1</u>	<u>-4,1</u>
Dette nette	64,8	88,6	23,8
moins			
Immobilisations		<u>6,0</u>	<u>6,0</u>
Dette nette moins Immobilisations	64,8	82,6	17,8

Source : Annexe 3.1 Plan budgétaire de 2003-2004, Ministère des Finances, Québec

Note pour l'exercice 1997-1998, le déficit après réserve était de 2,2 milliards de dollars

## VII Besoin de voir plus d'une mesure pour évaluer la situation financière des gouvernements

La situation financière des gouvernements fédéral ou provinciaux est une réalité complexe et il faut un cadre comptable de qualité pour bien décrire cette réalité. Comme

<sup>7</sup> Source : Tableaux 4 et 5, Réforme de la comptabilité gouvernementale, Budget 1998-1999, Québec.

nous venons de le dire, les gains réalisés par la mise en place de la comptabilité d'exercice sont importants et devraient nous aider à mieux comprendre la situation financière de nos gouvernements. Cependant, il y a encore des progrès à réaliser et il faut que nos gouvernements continuent d'améliorer le cadre comptable qu'ils utilisent. Il est souhaitable qu'ils progressent vers une plus grande harmonisation de leur cadre comptable de façon à faciliter les analyses et les comparaisons ainsi que l'agrégation des états financiers des gouvernements. Cette harmonisation est importante car il y a de nombreux programmes et transferts qui affectent simultanément les deux niveaux de gouvernement. Il serait souhaitable que cette harmonisation se fasse le plus rapidement possible de façon à faire en sorte que les analystes puissent étudier dans un environnement relativement stable les comptes des gouvernements.<sup>8</sup>

Dans cette veine, il serait également souhaitable que le gouvernement du Québec rapproche son cadre comptable de celui du gouvernement fédéral en incluant dans son passif les passifs environnementaux et en adoptant les règles de la comptabilité d'exercice pour les transferts fédéraux (présentement sur une base de caisse) et pour les recettes de l'impôt sur les revenus des particuliers et sur les profits des sociétés (présentement sur une base de caisse modifiée).

La complexité des administrations publiques implique également qu'il est impossible de faire le sommaire de la situation financière d'un gouvernement en ne regardant qu'un ou deux chiffres (ex. l'évolution du solde d'opérations et de la dette) et cela même si le cadre comptable en place est très performant. Il faut donc que les gouvernements publient différentes mesures qui nous permettent de suivre l'évolution de divers agrégats financiers :

- Ceux de diverses entités gouvernementales sous leur juridiction et de l'ensemble de ces entités (ex. les opérations du gouvernement du Québec avec et sans le réseau de la santé, avec et sans le réseau de l'éducation...),
- diverses catégories de dépenses, de revenus, d'actifs et de passifs,
- divers concepts de soldes d'opérations (avec ou sans le service de la dette, avec ou sans la composante cyclique reliée à l'évolution du PIB...),
- des besoins futurs de financement.

Les gouvernements se doivent d'informer le public de leurs prévisions sur l'évolution future de ces agrégats financiers et de la sensibilité de ces prévisions aux hypothèses choisies quant aux variables les plus importantes (ex. la conjoncture américaine et les taux d'intérêt) et permettre aux contribuables d'évaluer la performance de diverses décisions gouvernementales (ex. programmes gouvernementaux, investissements...).

---

<sup>8</sup> Le manque d'harmonisation et une trop grande fréquence des changements méthodologiques ont réduit la capacité des analystes et des fonctionnaires gouvernementaux à bien comprendre l'évolution des agrégats financiers des gouvernements. Il est également important que les périmètres comptables des gouvernements se stabilisent.



Les gouvernements se doivent également d'être transparents en produisant des rapports d'intendance de qualité. La clarté des communications est de mise. Finalement, il faut qu'ils mettent à la disposition des analystes financiers et des chercheurs des bases de données qui permettent une plus grande imputabilité et la publication de travaux de recherche qui contribueront à une meilleure prise de décisions et à une meilleure gestion.

Ceux qui voudraient en savoir plus sur les changements au cadre comptable de nos gouvernements peuvent consulter les documents présentés en annexe.

## RÉFÉRENCES

### **Documents sur la mise en place de la comptabilité d'exercice au gouvernement du Québec**

Budget 1998-1999, Réforme de la comptabilité gouvernementale, Gouvernement du Québec, Ministère des Finances  
<http://www.budget.finances.gouv.qc.ca/budget/1998-1999/fr/PDF/comptafr.pdf>

Study 14 - Transition to the Accrual Basis of Accounting : Guidance for Governments and Governments Entities, International Federation of Accountants, Avril 2002  
<http://www.ifac.org/Members/Pubs-Details.tpl?PubID=102026767740786&Category=Public%20Sector%20Accounting>

Malgré l'atteinte de l'équilibre budgétaire, la dette totale continue d'augmenter, Budget 2003-2004, Plan budgétaire, Section 3,  
<http://www.budget.finances.gouv.qc.ca/budget/2003-2004a/fr/pdf/PlanBudgetaire.pdf>

### **Documents sur la mise en place de la comptabilité d'exercice au gouvernement du fédéral**

Stratégie d'information financière : Étude de la mise en oeuvre de la comptabilité d'exercice intégrale dans les organisations gouvernementales  
 Leçons tirées, [http://www.tbs-sct.gc.ca/fin/sigs/FIS-SIF/ord-adp/LESSONS\\_f.asp](http://www.tbs-sct.gc.ca/fin/sigs/FIS-SIF/ord-adp/LESSONS_f.asp)

Document de travail sur l'adoption de la comptabilité d'exercice intégrale - Dix questions et réponses à l'intention des gestionnaires de biens immobiliers du gouvernement fédéral [http://www.tbs-sct.gc.ca/fin/sigs/FIS-SIF/ord-adp/ACRLACT\\_f.asp](http://www.tbs-sct.gc.ca/fin/sigs/FIS-SIF/ord-adp/ACRLACT_f.asp)

Application de la comptabilité d'exercice aux stocks  
[http://www.tbs-sct.gc.ca/fin/sigs/Information\\_Bulletins/inaafi-aces\\_f.asp](http://www.tbs-sct.gc.ca/fin/sigs/Information_Bulletins/inaafi-aces_f.asp)

Protocole de la transition vers la comptabilité d'exercice  
[http://www.tbs-sct.gc.ca/fin/sigs/Information\\_Bulletins/aatp\\_info\\_f.asp](http://www.tbs-sct.gc.ca/fin/sigs/Information_Bulletins/aatp_info_f.asp)

Application de la comptabilité d'exercice intégrale aux états financiers du gouvernement fédéral, Annexe 6, Le plan budgétaire 2003, février 2003.  
<http://www.fin.gc.ca/budget03/bp/bpa6f>.