



Chef – Service d'examen

PRATIQUES EXEMPLAIRES ET LEÇONS
RETENUES DE LA MISE EN ŒUVRE
DE LA COMPTABILITÉ D'EXERCICE
PAR DES ORGANISATIONS DE DÉFENSE

Février 2002

7050-8-21-2 (CS Ex)

SYNOPSIS

Le présent rapport réunit les pratiques exemplaires et les leçons retenues de trois organismes de défense étrangers/alliés qui ont adopté la comptabilité d'exercice. Le Chef – Service d'examen a effectué cette enquête pour aider les personnes responsables de la conversion du système comptable du MDN et pour appuyer la conception subséquente de stratégies et de critères pour les vérifications et les examens. Le but n'était pas de mesurer la progression de la comptabilité d'exercice au MDN mais plutôt de la faciliter. Ce rapport fait suite à un rapport précédent du CS Ex sur l'évaluation des actifs.

Selon le thème commun qui s'est dégagé de l'étude, les personnes interviewées avaient toutes des expériences à transmettre – tant positives que négatives – et si une chose aurait pu leur être utile c'eût été un recueil de pratiques exemplaires et de leçons retenues comme se veut le présent rapport.

Les thèmes abordés dans le rapport incluent, sans toutefois s'y limiter :

- a. l'efficacité et le degré d'acceptation des directives sur la comptabilité d'exercice;*
- b. la régularité et la validité des méthodes employées – surtout en ce qui a trait à la promotion de rapports fiables sur les actifs;*
- c. les stratégies pour l'exploitation systématique des capacités des systèmes d'information clés – éviter la trop grande dépendance envers les solutions de rechange;*
- d. la définition d'un seuil de valeur acceptable pour le signalement des actifs et leur amortissement;*
- e. la compatibilité précoce entre la comptabilité d'exercice et les processus administratifs;*
- f. l'explication des motifs sur lesquels reposent les décisions de principe visant la comptabilité d'exercice et leur interprétation.*

Après avoir analysé les principales leçons retenues, l'équipe chargée de l'enquête a formulé un ensemble de recommandations – dont celle de combler les besoins cruciaux suivants :

- a. la formulation d'une stratégie proactive de communication;*
- b. la clarification des directives sur le classement, l'identification et l'évaluation des actifs;*
- c. un encadrement et de l'aide pour la formulation de critères pour les systèmes et leur modification;*
- d. des consultations hâtives et actives auprès des vérificateurs externes.*

L'enquête a été menée avec le soutien actif du groupe des Finances et Services du Ministère du MDN. Les auteurs espèrent que leur travail sera profitable non seulement au MDN mais aussi aux autres ministères qui ont entrepris d'adopter la comptabilité d'exercice ou de perfectionner leur système. S'il y a une leçon à retenir de l'enquête, c'est que les défis de la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice sont grands et plus particulièrement pour les organisations qui possèdent une assiette d'immobilisations étendue et diversifiée. Nous avons également appris que les attentes se devaient d'être réalistes et que les travaux de perfectionnement et d'affinement se poursuivront bien après la mise en œuvre initiale.

TABLE DES MATIÈRES

RÉSUMÉ DES RÉSULTATS DU SONDAGE	i
Principaux résultats.....	ii
Mesures à prendre.....	v
Conclusion.....	vi
PARTIE 1 : INTRODUCTION	1
Objectifs et portée de l'étude des pratiques exemplaires et des leçons retenues.....	1
Démarche.....	1
Contexte.....	2
PARTIE 2 : QUESTIONS DE PRINCIPE DE LA COMPTABILITÉ D'EXERCICE.....	4
Communication.....	4
Soutien de la haute direction	5
Consultation	5
Sensibilisation	6
Classement des actifs	7
Identification des actifs	16
Évaluation des actifs.....	18
Systèmes de gestion des actifs (SGA)	25
Propriété des biens.....	33
Seuil de capitalisation et seuil d'importance relative	34
Méthodes du cycle de vie et de l'amortissement	37
Désuétude des stocks	40
PC.....	42
Autres questions relatives à la CE.....	44
Passif des sites contaminés	51
Actifs incorporels.....	52
Formation.....	53
PARTIE 3 : IMPACT SUR LES PROCESSUS COMMERCIAUX COURANTS	55
Processus administratifs et politique de la comptabilité d'exercice	55
PARTIE 4 : L'EXPÉRIENCE DE LA MISE EN ŒUVRE.....	58
Aperçu	58
Ressources humaines.....	58
Enjeux liés aux actifs	59
Systèmes financiers et registres des actifs.....	60
PARTIE 5 : CONSÉQUENCES POUR LA VÉRIFICATION EXTERNE.....	62
Mise en œuvre de la CE – Point de mire de la vérification externe.....	62
Mise en œuvre de la CE – Objets de la vérification	63
Mise en œuvre de la CE – Stratégie de vérification	67
Vérification d'attestation – Méthode de rapport	68
Mise en œuvre de la CE – Enjeux futurs	69
PARTIE 6 : ÉTATS FINANCIERS PRO FORMA.....	71
États financiers de la CE – Présentation et publication	71
Messages importants	75
Conclusion.....	75

ANNEXES :

ANNEXE A – PRATIQUES EXEMPLAIRES ET LEÇONS RETENUES	A-1
ANNEXE B – MÉTHODES DE CLASSEMENT DES ACTIFS.....	B-1
ANNEXE C – STRATÉGIES ET MÉTHODES D'ÉVALUATION.....	C-1
ANNEXE D – CYCLES DE VIE DES IMMOBILISATIONS PAR CATÉGORIE.....	D-1
ANNEXE E – MODÈLE D'ÉTATS FINANCIERS PRO FORMA.....	E-1

RÉSUMÉ DES RÉSULTATS DU SONDAGE

1. Le présent rapport contient les résultats d'une étude sur les pratiques exemplaires et les leçons retenues que le Chef – Service d'examen a réalisée dans le cadre du second volet d'un examen de la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice (CE) au ministère de la Défense nationale (MDN) et dans les Forces canadiennes (FC). Cette phase de l'étude *n'a pas* porté sur les pratiques exemplaires et les leçons retenues de ces deux derniers organismes mais plutôt sur les expériences des départements de la Défense de trois pays alliés.
2. L'étude visait précisément à faire ressortir les principaux défis de la formulation d'une politique sur la comptabilité d'exercice et de son application ainsi que les conséquences et les répercussions possibles sur les opérations et les vérifications. L'équipe de chercheurs a également recueilli de l'information sur les critères de présentation et de publication des états financiers. Des entrevues et l'examen de documents pertinents dans trois départements de la Défense étrangers ont été les principales sources de renseignements. Pour préserver l'anonymat de ces organisations, elles sont désignées par les lettres A, B et C dans le texte.
3. Voici quelques-uns des thèmes les plus significatifs qui ont été examinés :
 - a. L'efficacité de la politique sur la comptabilité d'exercice à formuler et à transmettre la « véritable » valeur du projet de mise en œuvre de la comptabilité d'exercice.
 - b. La régularité et la validité des démarches employées pour concevoir des méthodes de classement, d'identification et d'évaluation des actifs et pour les appliquer à la grandeur des organisations de défense.
 - c. L'applicabilité des stratégies, des méthodes et des processus qui ont été adoptés dans le but de rendre les systèmes existants et nouveaux conformes aux exigences de la comptabilité d'exercice.
 - d. La pertinence d'un seuil de capitalisation qui prenne en compte toutes les catégories d'actifs matériels aux fins de leur inclusion dans les états financiers;
 - e. La compatibilité des conventions CE avec les pratiques et les processus opérationnels.
 - f. La valeur de la documentation pour justifier l'adoption de conventions, de procédures et de méthodes particulières de comptabilité d'exercice.
 - g. Les conséquences sur la formulation et l'application des conventions CE de la vérification externe et la pertinence d'une telle démarche.

Principaux résultats

Efficacité de la politique de la comptabilité d'exercice

4. Les départements sondés par l'équipe du CS Ex s'y prenaient plutôt mal pour formuler leur politique en matière de comptabilité d'exercice. On a attribué cela à la façon trop générale d'aborder la chose et au fait qu'on n'a pas pris le soin de consulter le personnel militaire local. En conséquence, les conventions comptables n'étaient ni appropriées ni applicables aux organisations concernées, et les responsables se sont sentis obligés de rédiger leurs propres directives. En outre, étant donné que la formation portait surtout sur les concepts techniques et financiers, par exemple, le grand livre général, le personnel était peu disposé à reconnaître et à exploiter les avantages potentiels de l'adoption de la comptabilité d'exercice. Ceci a eu comme résultat que l'information financière qui circulait à la grandeur des départements était irrégulière et de fiabilité douteuse, et a expliqué la réticence des services militaires à mettre en œuvre la comptabilité d'exercice. Les responsables de l'application des programmes ont mentionné que ces problèmes avaient considérablement retardé l'adoption de la CE dans leurs organisations.

Régularité et validité des méthodes de mise en œuvre de la comptabilité d'exercice

5. Les départements de la Défense qui ont été interrogés savaient, par expérience, que sans des méthodes parfaitement conçues de classement, d'identification et d'évaluation des actifs, on ne pouvait éviter de générer des renseignements irréguliers et peu fiables et d'exclure des états financiers certains actifs matériels. Ces organisations ont également constaté qu'il n'y avait pas de moyen facile pour déterminer le coût d'origine approximatif de leurs actifs et que, en dépit d'efforts intensifs pour valider leurs assiettes d'immobilisations, elles découvraient encore des actifs dix ans après leur passage à la comptabilité d'exercice. Qui plus est, les vérificateurs externes ont eux aussi constaté que les méthodes de classement et d'évaluation des biens réparables (pièces de rechange) étaient ni conformes ni convenablement appliquées et documentées.

Applicabilité des stratégies et des processus d'adaptation des systèmes à la comptabilité d'exercice

6. Les vérificateurs externes disaient peu de bien des stratégies et des processus employés par les départements pour adapter à la comptabilité d'exercice leurs systèmes comptables et de gestion des actifs. Ils ont exprimé de sévères critiques parce que ces départements avaient procédé à des mises à niveau de leurs systèmes sans tenir compte des exigences de la comptabilité d'exercice générale et qu'ils avaient opté pour des solutions de rechange pour corriger les carences sur le plan de l'information financière. Les vérificateurs ont remarqué que les organisations qui avaient agi de la sorte continuaient d'éprouver de graves problèmes d'interface et d'autres types de problème avec leur systèmes clés et qu'elles gaspillaient énormément de temps et d'argent à réviser leurs systèmes, anciens et nouveaux, non conformes aux normes de la comptabilité d'exercice. De l'avis des vérificateurs, ces départements auront beaucoup de difficultés à recueillir de façon permanente les données utilisées en CE s'ils ne systématisent et n'automatisent pas leur information.

Seuils de capitalisation

7. Les seuils de capitalisation et leur appropriation aux fins de l'inscription et du rapport des valeurs dans les catégories d'actifs matériels ont fait l'objet de discussions très animées dans toutes les organisations que l'équipe du CS Ex a visitées. Les vérificateurs externes ont contesté la hauteur des seuils adoptés par certains départements et ont recommandé à ces derniers de les abaisser. Selon eux, des centaines d'actifs, dont la valeur globale était significative, n'étaient ni inscrits ni reflétés dans les états financiers parce que les seuils de capitalisation étaient trop élevés.

8. La direction d'un département a accepté de revoir sa politique de capitalisation pour soustraire ses états financiers à la vérification après avoir constaté que la valeur des immobilisations non inscrites dans ses états financiers approchait du seuil d'importance relative. Par contre, la direction d'un autre département a réussi à faire valoir que son seuil de capitalisation courant était acceptable compte tenu de la valeur et de la taille de son assiette d'immobilisations.

Compatibilité des conventions CE avec les pratiques et les processus opérationnels

9. Dans tous les départements, les personnes interviewées ont invariablement souligné l'importance de formuler des conventions CE qui soient compatibles avec les pratiques en usage. Elles ont également constaté que cela supposait, dans certains cas, de dénoncer les pratiques qui nuisaient à la saine gestion de l'organisation et de les modifier, et, dans d'autres, de confirmer les processus opérationnels valables et de les perfectionner afin de les rendre conformes aux exigences de la comptabilité d'exercice. Et compte tenu que les transactions financières sont ce qui anime le processus financier, il importe que l'examen de ces pratiques et processus opérationnels se fasse au début de la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice.

10. L'équipe d'examineurs du CS Ex a conclu que les directives sur la capitalisation devaient être formulées avec circonspection afin qu'on puisse déterminer et enregistrer la valeur de toutes les catégories d'actifs matériels. Les deux départements, sur les trois visités, pour qui ce n'était pas le cas, doivent maintenant modifier leurs directives et retravailler les valeurs de leurs immobilisations afin de garantir une plus grande couverture de leurs actifs matériels dans leur bilan. En outre, en révisant leurs méthodes d'inventaire au début de la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice, le personnel d'un département a découvert que certaines procédures étaient boiteuses et les processus d'inventaire incompatibles avec les conventions CE approuvées et contraires aux bonnes pratiques opérationnelles. En conséquence, ce département n'a pas été en mesure de résoudre ces problèmes avant d'intervenir dans la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice. Les organisations participantes ont exprimé l'avis que *sans une vérification immédiate des pratiques et des processus opérationnels et leur redressement, le cas échéant, les systèmes qui en découleront ne fonctionneront pas bien en bout de ligne.*

Valeur de la documentation pour les conventions, les procédures et les méthodes de comptabilité d'exercice

11. Les vérificateurs externes des services et des départements de la Défense qui ont participé à l'étude ont remarqué des lacunes sur le plan de la documentation dans toutes les organisations examinées. Ils ont été incapables, en particulier, de trouver des ouvrages sur les méthodes de la comptabilité d'exercice ou des documents appuyant les démarches adoptées par ces dernières. En outre, les documents qui auraient permis d'étayer les décisions n'étaient pas toujours conservés par ces organisations. Les vérificateurs ont jugé les documents de synthèse et d'instructions sommaires, désuets et incomplets. Dans certains cas, la documentation de synthèse était tout simplement inexistante. Les lacunes sur le plan de la documentation ont considérablement nuit au processus de mise en œuvre et de soutien de la comptabilité d'exercice.

Pertinence de la vérification en ce qui a trait à la formulation et à l'application des conventions CE

12. Les organisations étudiées ne disposaient pas de systèmes et de dossiers adéquats et ne bénéficiaient pas de l'orientation nécessaire pour obtenir l'information exigée en comptabilité d'exercice. Les directives fournies aux responsables de la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice étaient insuffisantes et inappropriées. Par surcroît, le contrôle interne souffrait de nombreuses failles et la ligne de conduite n'était manifestement pas suivie. D'ailleurs, la ligne de conduite allait parfois à l'encontre des pratiques opérationnelles établies et le personnel ne possédait pas les compétences ou la formation nécessaires pour exécuter les tâches de la comptabilité d'exercice. Enfin, les vérificateurs ont constaté que lorsque des données voyageaient d'un système à l'autre, elles n'étaient pas validées au préalable.

13. Les vérificateurs externes ont signalé des irrégularités dans les méthodes d'évaluation des actifs et les seuils de capitalisation utilisés par les divers services militaires. En conséquence, l'information et les calculs n'étaient d'aucune utilité pour la comptabilité d'exercice. Les vérificateurs ont mis en doute la qualité du travail CE exécuté par des entrepreneurs de l'extérieur et se sont inquiétés du non respect des conventions de la comptabilité d'exercice.

14. Certains vérificateurs externes ont mentionné avoir apporté au personnel des départements une aide considérable pour formuler des conventions CE et les appliquer. Ils ont également exercé une certaine forme de surveillance en scrutant, au nom des départements, les ententes contractuelles et ils ont rédigé des documents d'orientation pour aider les organisations à poursuivre la transition à la comptabilité d'exercice. Les vérificateurs externes, moins engagés au début, affirmaient que si on les avaient consultés dans les premiers instants de la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice, ils auraient pu fournir des conseils et un encadrement plus appropriés, ce qui aurait permis d'éviter certains des écueils existants.

Mesures à prendre

15. Après analyse des pratiques exemplaires et des leçons retenues, les membres de l'équipe d'examen ont dressé une liste de recommandations qui, à notre avis, faciliteront la progression de la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice dans les organisations de défense. Les mesures décrites ci-dessous devraient être adoptées conjointement par les bureaux de première responsabilité (BPR) et les bureaux consultatifs (BC), deux éléments essentiels de la réussite de la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice :

- a. Concevoir une stratégie proactive de communication qui fait état de la valeur et des répercussions véritables/pratiques de la comptabilité d'exercice pour les fonctionnaires du gouvernement, les gestionnaires fonctionnels et le personnel militaire.
- b. Examiner les directives sur le classement, l'identification et l'évaluation des actifs aux fins de la comptabilité d'exercice afin d'en déterminer la clarté, la cohérence, l'utilité et la compatibilité avec les pratiques opérationnelles en usage, et les réviser au besoin.
- c. Aider les principaux groupes d'intérêts à : déterminer les modifications; apporter aux systèmes; créer des cadres de contrôle des systèmes; vérifier si les systèmes appuient des processus opérationnels validés; maintenir une documentation adéquate sur ces systèmes; fournir des lignes directrices pour le contrôle de l'intégrité des données; obtenir le soutien des vérificateurs externes pour ces initiatives.
- d. Mettre en place une stratégie de la technologie de l'information qui tienne compte des besoins collectifs en matière de comptabilité d'exercice, cible la conception à long terme de systèmes et prévoit une démarche d'intégration des systèmes, y compris une méthodologie durable pour les acquisitions futures et la normalisation des données.
- e. Concevoir un cadre de contrôle pour les essais des systèmes en cours de conception et obtenir la participation des vérificateurs externes dans cette démarche.
- f. Valider la politique en matière de capitalisation afin de s'assurer qu'elle offre une couverture adéquate de toutes les catégories d'actifs matériels. Les immobilisations qui se situent sous le seuil de capitalisation, mais dont la valeur globale est manifestement significative, devraient être regroupées aux fins de la capitalisation et comptabilisées dans les états financiers.

Conclusion

16. Ce résumé donne un aperçu de l'immense valeur qu'il y a à tirer des expériences d'autres organisations de défense qui ont déjà adopté la comptabilité d'exercice. Le Canada peut se compter chanceux de pouvoir bénéficier des expériences de ses partenaires internationaux et éviter ainsi les avenues sans issue et les sentiers stériles, et d'emprunter, à la suite de ses homologues étrangers, les chemins de la réussite.

17. Le présent rapport regorge, tant dans le corps principal que dans les annexes, de pratiques exemplaires et de leçons retenues qui faciliteront la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice au sein du gouvernement fédéral. Bien que certaines de ces pratiques et leçons conviendront mieux à certaines organisations qu'à d'autres, il arrivera des occasions où il sera possible de choisir celles qui seront les plus faciles à appliquer compte tenu des situations et des circonstances propres à chacune.

18. Si l'adoption des pratiques recommandées contribue à une mise en œuvre plus harmonieuse ne fut-ce que de certains aspects de la comptabilité d'exercice, alors on pourra éviter au moins quelques frustrations et pratiques non efficaces et les organisations en retireront des avantages à long terme.

PARTIE 1 : INTRODUCTION

Objectifs et portée de l'étude des pratiques exemplaires et des leçons retenues

1. Conformément à son *Plan d'examen 2000/2001*, le Chef – Service d'examen (CS Ex) a mis en branle le second module de la révision de la comptabilité d'exercice (CE). Ce module consistait à étudier des pratiques exemplaires et des leçons retenues dans le but de recueillir de l'information sur les problèmes, les incidences potentielles sur les opérations et les conséquences possibles sur la vérification de la mise en place d'une politique de comptabilité d'exercice dans un environnement de Défense. Le projet était également un moyen de compiler des données sur les exigences en matière de déclaration et de présentation des états financiers qui sont particulières aux organisations de défense. Ces objectifs ont été abordés au regard des thèmes majeurs suivants :

- les enjeux de la formulation de conventions de la comptabilité d'exercice (CE);
- l'incidence des conventions CE sur les processus opérationnels en place;
- les expériences de la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice;
- les répercussions sur les vérifications externes;
- les exigences relatives à la déclaration et à la présentation des états financiers pro forma.

Pour les besoins de son analyse comparative, l'équipe d'examen a étudié les façons dont trois organisations militaires étrangères ont abordé la comptabilité d'exercice ainsi que les défis qu'elles ont eu à surmonter en cours de route. L'équipe ne s'est pas penchée sur les cas du ministère de la Défense nationale et des Forces canadiennes et, pour préserver la confidentialité, elle a nommé les trois entités participantes, départements A, B et C.

Démarche

2. On a utilisé des questionnaires détaillés pour recueillir des renseignements comptables sur un large éventail de biens immobilisés et d'articles en stock. L'équipe a interviewé des décideurs, des responsables de l'application des programmes de divers services militaires, ainsi que des examinateurs de services de vérification externes et internes. Dans la mesure du possible, l'exactitude des faits rapportés dans les transcriptions des entrevues a été confirmée soit directement par les personnes interviewées soit par renvoi aux conventions CE et à la documentation.

Contexte

3. Il est utile de connaître les circonstances qui ont mené à la réforme de la gestion financière et à l'adoption de la comptabilité d'exercice au sein des organisations en cause. L'administration fédérale de qui relève le département A a adopté la comptabilité d'exercice et mis en route d'autres réformes financières avec l'intention d'accroître la responsabilisation et d'améliorer la situation financière du département. En vertu du nouveau programme, toutes les entités fédérales étaient tenues d'adopter simultanément la reddition de comptes et la budgétisation selon la méthode de la CE, à compter du 1^{er} juin 1991. Même si le département A avait complété sa transition vers la CE au 1^{er} janvier 1991, les choses ne se sont pas déroulées sans accroc, car n'ayant pas correctement budgétisé ses comptes fournisseurs, il a été confronté à des dépassements importants de budget dans l'année de la transition.

4. Il y a eu également une forte résistance de la part du personnel militaire à l'égard de la modification des conventions comptables. Les dirigeants ont dû engager des gestionnaires de transition aguerrispour superviser et diriger le processus et ont engagé beaucoup de contractuels pour recruter et former des employés de l'interne. Les personnes interviewées ont convenu que ces initiatives avaient été fructueuses et que la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice avait, en bout de ligne, généré des bénéfices importants à cause de la réforme de la gestion financière.

5. Dans le cas du département B, on avait donné à tous les ministères fédéraux, y compris la Défense, le mandat de passer à la comptabilité d'exercice avant 1990. Le personnel financier supérieur du département B avait rétorqué que cet échéancier ne pourrait être respecté à cause des transformations opérationnelles qui étaient en cours – y compris la réduction rapide des effectifs. Ignorant la résistance du département B, le gouvernement lui donna l'ordre d'appliquer sans délai la comptabilité d'exercice. Naturellement, le résultat fut désastreux et la première tentative d'application du rapport de régularisation en 1990-1991 un échec.

6. En 1997, on promulgua une nouvelle loi qui exigeait que tous les services fédéraux préparent des états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice à partir de l'année financière de 1998-1999. Pour le département B, cela a eu pour effet que le personnel a dû rajuster une grande partie du travail qui avait été fait au cours des neuf dernières années. Il ne lui a donc pas été possible d'instaurer la budgétisation selon la méthode de la comptabilité d'exercice. Néanmoins, la mise en place de mode de budgétisation et d'un processus d'établissement des coûts des produits allait bon train au moment de notre visite et le département prévoyait être en mesure de générer des états financiers CE pour l'exercice 2000-2001, même s'il devait à cette fin employer des solutions de rechange.

7. En 1990, l'administration de qui relève le département C a voté des lois qui introduisaient de grandes réformes financières, y compris l'obligation de produire des états financiers CE. La même année, dix agences fédérales, dont la Force aérienne, ont participé à un projet pilote. En 1994, une nouvelle loi venait renforcer les dispositions des directives de 1990 et en accroître la portée. Elle exigeait de préparer des états financiers vérifiables avant 1996 pour toutes les agences et des états financiers consolidés gouvernementaux avant 1998. Ces projets de loi

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

visaient à assurer une bonne gestion financière et l'obligation de rendre compte des dépenses de fonds publics. Mais le gouvernement refusa d'adopter la budgétisation selon la méthode de la comptabilité d'exercice pendant la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice.

8. Selon des vérificateurs externes, environ la moitié des 24 agences qui devaient produire des états financiers vérifiables avaient obtenu, à ce jour, des opinions favorables sur leurs états financiers. On continue cependant de servir au département C et à sa Force aérienne des commentaires sans opinion sur leurs états financiers parce que ces derniers ne peuvent justifier la valeur de leur assiette d'immobilisations qu'ils évaluent à plusieurs milliards de dollars. Les membres de la haute direction attribuent la situation à leur incapacité de systématiser et d'automatiser convenablement l'information requise pour produire les états financiers selon la méthode de l'exercice, et au fait que les solutions de rechange à ce titre ne conviennent pas pour de grosses agences complexes.

9. On trouvera à l'annexe A un guide de consultation pratique des pratiques exemplaires et des leçons retenues qui ont été répertoriées au cours de l'étude du CS Ex.

PARTIE 2 : QUESTIONS DE PRINCIPE DE LA COMPTABILITÉ D'EXERCICE

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Il faut une bonne stratégie de communication pour engager les ministères à montrer aux fonctionnaires, aux gestionnaires fonctionnels et, surtout, au personnel militaire, la véritable valeur de la comptabilité d'exercice. Cette stratégie devrait pouvoir se traduire efficacement en exigences opérationnelles et de responsabilisation que toutes les parties concernées peuvent comprendre et appuyer.

Communication

10. Les organisations participantes étaient toutes d'avis que le premier grand défi auquel les décideurs seraient confrontés serait de communiquer aux fonctionnaires, aux gestionnaires fonctionnels et, surtout, au personnel non informé la *véritable* valeur de la comptabilité d'exercice. Les décideurs ont mentionné avoir eu de la difficulté à convaincre le personnel militaire que la CE ne nuirait pas à la réalisation des buts et objectifs de l'armée. Il leur était également difficile d'expliquer aux gestionnaires fonctionnels et à leurs unités les avantages de la comptabilité d'exercice sur le plan des opérations. En outre, il fallait convaincre les fonctionnaires de l'utilité de l'information CE en ce qu'elle oblige les gestionnaires à rendre compte des dépenses des fonds publics.

11. Dans deux des trois départements de la Défense, les gestionnaires fonctionnels percevaient la comptabilité d'exercice comme un fardeau administratif tandis que les fonctionnaires et le personnel militaire comprenaient mal la façon de l'utiliser. Le personnel militaire redoutait un détournement des fonds de la Défense. Selon les décideurs, on aurait pu éviter un grand nombre de problèmes dans l'évaluation des stocks si le personnel de la logistique avait participé dès le début à la formulation des conventions. Le personnel du département B a indiqué que la résistance manifestée par les militaires – qu'il croit être une réaction à la terminologie exagérément compliquée employée pour présenter la comptabilité d'exercice – explique le grand nombre de biens désuets d'une valeur de qui sont conservés.

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

12. Sur une note plus positive, un des officiers supérieurs de la Force aérienne du département C s'est déclaré en faveur du projet de comptabilité d'exercice et l'a ouvertement appuyé. Il a même réussi à convaincre son personnel de l'importance de se conformer à la comptabilité d'exercice. Il a associé la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice au succès de l'organisation en la transposant dans les dossiers de la Force aérienne, notamment les besoins budgétaires et d'équipement. En conséquence, la Force aérienne a présenté le meilleur dossier de tout le département C au chapitre de la transition vers des états financiers CE.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Obtenir le soutien de la haute direction et des groupes d'intérêts gouvernementaux est la condition essentielle pour réaliser les objectifs du projet de mise en œuvre de la comptabilité d'exercice.

La communication en clair des effets immédiats de la CE sur les opérations essentielles des ministères et des avantages que ceux-ci en retireront à long terme peut s'avérer un atout dans la recherche du soutien nécessaire.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les stratégies indiquées ci-dessous permettront de s'assurer que des conventions comptables sont formulées, communiquées, comprises et entérinées par les autorités appropriées :

- a. Consulter les maîtres de processus de tous les échelons avant de finaliser la formulation des conventions CE pour s'assurer que l'encadrement proposé convient parfaitement aux exigences et aux objectifs opérationnels de la Défense.

Soutien de la haute direction

13. Un problème commun aux organisations qui ont participé à l'étude du CS Ex a été de trouver du soutien en quantité suffisante et durable auprès des hautes directions et du gouvernement pour la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice.

14. Nous avons appris que les cadres supérieurs des départements B et C avaient abondamment parlé du projet sans toutefois prendre des mesures ou d'adopter des lignes de conduite propres à présenter à leur personnel la comptabilité d'expertise comme une priorité de la Défense. Cet état de choses a transmis aux gestionnaires ministériels un message équivoque. Dans les départements B et C, la poursuite des opérations suivant la méthode de la comptabilité de caisse a empêché d'en déterminer le coût véritable. Une personne a fait état d'une situation où des officiers supérieurs de l'Armée ont été stupéfaits et inquiets d'apprendre que le département B dépensait chaque année p. 100 du budget de l'Armée, pour sa force de réserve. Une telle information ne leur aurait jamais été révélée si la comptabilité d'exercice n'avait pas été mise en place.

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

Consultation

15. Les responsables de l'application des programmes avaient besoin de conventions CE courantes et consolidées qui reflètent adéquatement les objectifs et les exigences opérationnels de l'organisation de défense, mais force leur a été de constater que de telles conventions n'existaient simplement pas.

16. L'absence d'une position efficace était liée, selon les témoignages reçus, à une démarche beaucoup trop générale de l'élaboration des conventions. Dans bien des cas, les responsables n'avaient jamais consulté le personnel des services militaires locaux. En conséquence, les conventions étaient souvent ni appropriées ni applicables aux organisations militaires. Dans d'autres cas, les conventions CE étaient fragmentées, désuètes et peu accessibles. Lorsqu'elles ont constaté les inconvénients de cette situation, bon nombre d'autorités locales ont engagé des contractuels pour offrir un encadrement à la

- b. Réunir les conventions CE en un document officiel central qui sera périodiquement actualisé et mis à la disposition de tout le personnel.
- c. Élaborer une démarche de communication qui reflète fidèlement la nature collégiale du projet CE et garantit que la direction comprend qu'il s'agit d'un projet collectif.

comptabilité d'exercice adapté aux besoins de leur environnement opérationnel particulier.

Ceci est conforme à ce que les vérificateurs externes de tous les départements de la Défense étudiés ont observé, notamment que les conventions CE n'étaient pas uniformément appliquées d'un département à l'autre.

Sensibilisation

17. Un autre obstacle à la formulation et à l'application de conventions CE valables a été que certains membres du personnel croyaient que le projet CE n'était qu'une démonstration de plus de la raison d'être du ministère des Finances. Par exemple, le personnel des services militaires ne voyait pas la nécessité de s'engager à fond dans la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice.

18. Comme il a été dit plus tôt, le personnel fonctionnel a choisi, dans certains cas, d'ignorer l'initiative CE et s'en est tenu à la routine. C'est ce qui s'est produit à l'égard de la stratégie d'évaluation des stocks de la CE qu'a adoptée le personnel de la logistique du département B. Comme l'évaluation des stocks était simplement perçue comme un exercice annuel, on ne préoccupait pas de conserver les chiffres plus d'une année. Les choses se sont cependant compliquées quand l'exercice annuel est devenu un exercice mensuel d'évaluation touchant quelque articles en stock. Pour l'heure, ces articles sont évalués ce qui est incorrect. En outre, le personnel du département C s'est immédiatement retiré du processus de mise en œuvre de la comptabilité d'exercice lorsqu'il a constaté que le groupe des finances réduisait sa participation. Les membres du personnel craignaient que leurs efforts ne servent à rien si le groupe des Finances n'avait pas l'intention d'offrir la prestation qu'on exigeait de lui dans le programme CE.

19. Il est évident que les gestionnaires financiers principaux doivent prendre les commandes et collaborer avec leurs collègues afin de poursuivre sur la lancée du programme. Ils doivent en particulier convaincre les autres gestionnaires supérieurs que le passage à la comptabilité d'exercice est plus qu'un simple changement de politique financière. Les membres du personnel financier doivent expliquer à leurs collègues du reste du département les procédures à adopter et leur raison d'être de même que les coûts et les avantages de se conformer à la comptabilité d'exercice.

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

Classement des actifs

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les organisations de défense étaient d'avis que si les bureaux de première responsabilité (BPR) et les bureaux consultatifs (BC) de la CE avaient revu les directives ministérielles du classement des pièces de rechange cela aurait facilité le processus de mise en œuvre de la comptabilité d'exercice pour les raisons suivantes :

- a. Les pratiques ministérielles auraient trouvé un appui et l'on ne s'inquiéterait pas d'une éventuelle exclusion de la valeur des actifs matériels dans les états financiers.
- b. Des directives appropriées, cohérentes, explicites et faciles à appliquer auraient été fournies en quantité suffisante.
- c. On aurait fixé un seuil de capitalisation global aux fins du regroupement des gros volumes de pièces de rechange lequel aurait satisfait aux exigences opérationnelles de tous les détenteurs de biens ministériels ou militaires.

Démarches et catégories d'actifs

20. Toutes les organisations de défense que nous avons visitées consacraient énormément de temps et d'efforts à classer leur matériel comme immobilisations ou biens en stock. L'exercice était particulièrement laborieux dans le cas des pièces de rechange et des améliorations.

21. Le classement par catégorie des actifs immobilisés reposait sur deux concepts, notamment *l'intégralité du bien* et *sa séparation en éléments*. La majorité des actifs étaient classés en blocs indivisibles, soit suivant le premier concept. Toutefois, certains services des organisations étudiées classaient les composants principaux des plateformes d'armes selon le concept de la *séparation*. Pour le personnel de Défense, il n'y avait pas de solution parfaite au problème du classement des actifs. De plus, les personnes interviewées convenaient que des lignes directrices étaient nécessaires pour que les services de comptabilité de toutes les organisations adoptent une démarche commune d'identification des biens immobilisés et des articles en stock. On trouvera dans les paragraphes qui suivent des renseignements sur le classement des actifs de catégories spécifiques pour les besoins de la comptabilité d'exercice et, à l'annexe B, une description détaillée des méthodes de classement employées par les départements et leurs unités.

Pièces de rechange

22. Le classement des pièces de rechange en stock soulevait de la controverse dans certains départements de la Défense. Les nombreuses irrégularités et lacunes dans l'application des directives à cet égard rendaient les résultats douteux. Qui plus est, les organisations étudiées ne disposaient pas de documents pour prouver le bien-fondé des méthodes adoptées par leurs services militaires.

- d. Les motifs sous-tendant les décisions stratégiques auraient été connus et l'on aurait sollicité l'appui des vérificateurs externes.
- e. On aurait prévu un mécanisme de surveillance dans le but de garantir que les directives seraient uniformément appliquées et suivies à la grandeur du département.

23. Dans le département A, le classement des articles durables¹ a fait l'objet de discussions pendant plusieurs années mais aucun document n'existait pour expliquer la décision qui avait été prise à cet égard. De plus, les directives sur les diverses méthodes de classement des pièces de rechange étaient souvent imprécises, et, en conséquence, les renseignements générés par les services militaires de ce département étaient incohérents. Sur ce point, les vérificateurs externes ont constaté que les méthodes mises au point pour classer les pièces de rechange réparables étaient ni valables ni convenablement appliquées et documentées. Il s'en est suivi que les conventions sur le classement des pièces de rechange ont dû être reformulées et raffinées à maintes reprises.

24. Les services militaires du département B ont formulé leurs propres conventions sur le regroupement des pièces de rechange dont la valeur était inférieure au seuil de capitalisation parce qu'il n'existait aucune directive ministérielle à cet égard. Ils ont décidé de regrouper pour les besoins de la capitalisation les actifs corporels de valeur inférieure au seuil lorsque les valeurs globales, établies par chaque service militaire², étaient atteintes. Les articles réparables, constitués de plusieurs pièces, évalués sous le seuil de capitalisation étaient habituellement imputés à l'exercice dès la réception. Les vérificateurs externes ont contesté à la fois les hauteurs et l'incohérence des seuils ainsi que l'exclusion de certains actifs matériels du bilan qui en découlait³.

25. Dans le département C, le personnel de la Force aérienne classait les pièces de rechange à usage spécifique dans la catégorie des biens d'équipement tandis que dans la Marine et l'Armée ces mêmes actifs étaient classés comme articles en stock. Ces irrégularités, et d'autres, dans le classement des articles réparables (pièces de rechange) étaient, dans une large mesure, attribuables au fait que le département C n'avait pas arrêté de directive à cet égard. Le personnel de la Force aérienne a mentionné avoir été incapable de résoudre les problèmes des pièces de rechange et avait mis au point un système intégré capable de générer des renseignements CE pertinents et fiables jusqu'à ce que le contrôleur ministériel décide de la façon dont ces actifs seraient comptabilisés au sein du département. C'est ce qui explique que les vérificateurs externes aient reproché au département C de ne pas avoir fourni de directive claire et systématique sur le classement des pièces de rechange.

¹ Dans ce contexte, l'expression *articles durables* désigne les pièces réparables qui sont installées tantôt sur une plate-forme tantôt sur une autre.

² Chaque service militaire a fixé son propre seuil de capitalisation pour les pièces de rechange regroupées. Les seuils variaient beaucoup dans l'ensemble. L'annexe B fournit des détails sur les seuils employés par les différents services militaires.

³ Les actifs dont la valeur était inférieure au seuil de capitalisation pouvaient être groupés pour les besoins de la capitalisation si les valeurs totales atteignaient les niveaux suivants : Marine : ≥ 1 million \$, Armée : ≥ 2 millions \$ et Force aérienne : $\geq 500\,000$ \$.

26. Parce que c'était opportun et pratique sur le plan administratif, on classait la majorité des biens réparables comme des articles en stock qu'on groupait et pistait au même titre que des ensembles de pièces. En parlant de ce mode de classement, un membre de la Force aérienne a dit ceci : « Si dans la Force aérienne on était tenu de classer les biens réparables comme des équipements et les comptabiliser séparément, le fardeau administratif serait tel qu'il détruirait le système de la logistique. » Cette opinion était partagée par beaucoup de ses collègues. On trouvera à l'annexe B une description plus détaillée du classement des catégories d'actifs spécifiques.

27. En résumé, la diversité des modes de classement des pièces de rechange dans les organisations a eu pour conséquence que l'information issue du traitement des données était peu fiable et de peu de valeur pour les besoins de la comptabilité d'exercice.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les organisations qui adoptent la comptabilité d'exercice (soit habituellement les services des finances, du matériel et autres principaux groupes d'intérêts) devraient coopérer afin de valider la stratégie qui a été formulée pour le classement du MMS aux fins de la CE, et de s'assurer que cette stratégie :

- a. facilite une représentation conforme de la taille et de la valeur de l'assiette du MMS et qu'elle est facile à appliquer;
- b. établit un seuil global de capitalisation aux fins du groupement par catégorie de grandes quantités de composants de MMS, qui convienne à tous les services militaires;
- c. fournit un encadrement pratique pour l'application des conventions à l'aide d'exemples illustrant l'intention des énoncés de principes spécifiques;

Matériel militaire spécialisé (MMS)

28. Au chapitre du classement des actifs et plus précisément de la définition du MMS, le plus gros problème auquel les organisations ont été confrontées a été de choisir une méthode adéquate de catégorisation des principaux composants de plates-formes.

29. Le département A et la Marine du département B classaient ces actifs à l'aide du modèle de séparation en éléments. Ainsi, tous les composants MMS qui respectaient le seuil de capitalisation se retrouvaient dans la catégorie des immobilisations distinctes dans les registres de stock. En revanche, les très nombreux composants de valeur inférieure au seuil établi par le département A étaient traités comme des articles en stock et imputés à l'exercice au moment de leur distribution. Par contre, dans la Marine du département B, ils étaient groupés afin d'atteindre les seuils globaux de capitalisation. Pour ce faire, les organisations disséquaient les plates-formes en catégories d'actifs et en composants pour les besoins du classement et de l'amortissement et, après coup, elles les recompilaient dans les principales plates-formes.

30. Les vérificateurs externes du département A approuvaient en général cette méthode mais exprimaient des réserves sur la façon dont elle était employée. Ils craignaient la double inscription des pièces, ce qui introduirait des erreurs dans les registres des biens immobilisés et générerait, en bout de ligne, des états financiers erronés.

d. fournit un mécanisme de surveillance de la régularité avec laquelle les conventions sont appliquées et respectées à la grandeur du département.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Une évaluation par des vérificateurs externes des directives sur le classement du MMS devrait être prévue au début du processus de formulation des conventions comptables. On disposerait ainsi d'un moyen pour s'assurer que les problèmes sont réglés bien avant l'application des conventions.

31. L'Armée et la Force aérienne du département B classaient leurs MMS en blocs indivisibles. Ainsi une plateforme et ses composants ne formaient qu'un même actif qui était classé et évalué comme tel. Cette méthode a été jugée adéquate pour les plates-formes anciennes qui n'étaient pas destinées à une remise à neuf complète. Toutefois, la Force aérienne avait réussi à conserver un aéronef bien au-delà de sa vie utile⁴ en le soumettant à des remises à neuf périodiques. Les vérificateurs ont reproché à ce service d'avoir sous-estimé les cycles de vie de ses aéronefs et ont recommandé que tous les services militaires adoptent le modèle de séparation en éléments pour classer les composants des systèmes d'armes. La mise en commun de données issues de différentes hypothèses et méthodes de classement a eu comme conséquence majeure de générer des renseignements comptables peu valables et pouvant être interprétés de plusieurs façons.

32. Le classement du MMS pratiqué par le département C demeure un sujet épineux. En effet, le MMS étaient considérés comme matériel d'entraînement ou éléments de combat et classés comme immobilisations ou articles en stock selon leur valeur et leur catégorie. Ainsi, les plates-formes utilisées pour l'entraînement étaient traitées comme des immobilisations et inscrites au bilan; les plates-formes utilisées dans les combats ne l'étaient pas. Par exemple, les missiles à guidage manuel étaient classés comme des immobilisations et inscrits au bilan tandis que les missiles auto-guidés étaient considérés comme des immobilisations pour les missions et consignés dans un rapport d'information supplémentaire⁵ (faisant uniquement état des quantités des équipements de combat existants au lieu des valeurs monétaires exigées⁶).

33. De l'avis des vérificateurs externes, l'importance relative et l'affectation (mission) des éléments de combat existants commandaient que ces actifs soient uniformément classés, évalués et inscrits au bilan. L'exclusion des actifs matériels du bilan fausse l'information financière qu'on en extrait et en détruit la valeur. Dans ce cas-ci, les vérificateurs externes n'ont eu d'autre choix que d'émettre une opinion avec réserve sur les états financiers de l'organisation ou, dans le pire cas, une déclaration d'abstention.

⁴ L'aéronef avait une durée de vie utile de 25 ans mais la FA avait prévu de la prolonger jusqu'à 47 ans grâce à la modernisation de ses capacités.

⁵ Le rapport d'information supplémentaire fait partie intégrante du rapport annuel du département C.

⁶ Le département C a commencé à signaler dans son rapport d'information supplémentaire les valeurs des nouvelles acquisitions d'équipement de combat.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Le CS Ex appuie les révisions générales des directives de classement des biens immobiliers aux fins de la CE qui ont pour but de garantir que celles-ci sont adéquates, qu'elles définissent des catégories de biens immobiliers et proposent des méthodes pratiques pour le classement des biens d'infrastructure.

Ces directives devraient également souligner l'importance d'une application uniforme des méthodes de classement des biens immobiliers et expliquer les décisions de principes qui les sous-tendent.

Biens immobiliers

34. Le problème majeur auquel les départements de la Défense étrangers que nous avons visités ont été confrontés a été d'assurer la régularité des processus de formulation et d'application de directives sur le classement des biens immobiliers afin de générer des renseignements fiables et de rapporter les valeurs de tous ces actifs matériels.

35. Les organisations participantes séparaient les biens immobiliers dans les catégories suivantes : terrains, bâtiments et infrastructure. Conformément aux directives des départements A et B sur le classement des biens immobiliers, les bâtiments devaient être classés comme des biens individuels et les terrains, inscrits dans le registre des actifs mais pas dans le registre des immobilisations. Dans le passé cependant, le département B avait groupé certains bâtiments pour des raisons de commodité et en avait divisés d'autres en composants ayant des fonctions différentes (aménagements et structures⁷). Dans les bases, les réseaux complexes d'infrastructure, comme les routes, étaient groupés et inscrits comme actif unique tandis que les éléments d'infrastructure enfouis, comme les réseaux de distribution de l'électricité et les systèmes d'égout, étaient soit considérés comme éléments des bâtiments et des terrains qu'ils desservaient soit séparément enregistrés.

36. Les personnes interviewées des départements A et B ont indiqué que les éléments d'infrastructure enfouis étaient les biens immobiliers qu'elles considéraient les plus difficiles à identifier et à classer, et, par surcroît, les plus susceptibles d'être oubliés. Selon les responsables de l'application des directives au département A, la chose s'est produite pendant le passage à la comptabilité d'exercice alors qu'on a oublié le tunnel qui reliait le dépôt d'approvisionnement naval au quai.

⁷ Les structures désignent les bâtiments en eux-mêmes; les aménagements, les éléments qui y sont ajoutés et les accessoires.

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

37. Dans le département C, les terrains étaient classés dans deux catégories :
.....⁸, qui n'étaient pas inscrits au bilan, et Dans ce cas particulier, il y avait d'acres de terrains et installations⁹ qui ne paraissaient pas au bilan parce que leur valeur était inférieure au seuil de capitalisation. Les vérificateurs externes n'ont pas contesté la pertinence de la méthode de classement des biens immobiliers mais ils ont quand même jugé très troublant de constater qu'une si grande proportion de l'ensemble des actifs du département était exclue du bilan. Au moment de notre visite, les vérificateurs externes essayaient de trouver, en compagnie des gestionnaires, une façon de s'assurer qu'un plus grand nombre de biens immobiliers figurent au bilan.

38. Les personnes interviewées ont convenu que, malgré l'absence de règle rigoureuse sur le classement des éléments d'infrastructure, il était nécessaire de disposer d'une démarche uniforme afin d'être en mesure de générer des renseignements comptables utiles. Ils ont de plus mentionné que sans directive précise, l'exclusion d'actifs matériels des états financiers était une possibilité bien réelle.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les départements visités auraient bénéficié d'une collaboration entre les BPR et les principaux groupes d'intérêts pour :

- a. s'assurer que les critères de la CE étaient incorporés aux registres comptables des programmes des biens d'investissements, ce qui aurait facilité l'accessibilité des données détaillées nécessaires pour enregistrer les améliorations et en faire le suivi;
- b. formuler des critères de classement des améliorations particuliers aux flottilles et aux classes pour la détermination des modernisations majeures de l'équipement et consigner dans un dossier les raisons justifiant l'utilisation de ces critères et les résultats de leur application;
- c. solliciter les commentaires des vérificateurs externes sur la pertinence des critères de classement et les réviser en conséquence.

Améliorations (modernisations des immobilisations)

39. Le personnel des organisations de défense que nous avons visitées éprouvait de la difficulté à identifier et à classer les modernisations apportées aux biens immeubles ou n'avait pas réussi à classer les améliorations à cause d'un manque de documentation appropriée.

40. Selon les personnes interviewées des départements A et B, il n'y a avait pas de critère unique pour le classement des améliorations. Si la modernisation dont un bien faisait l'objet en accroissait considérablement le potentiel de service et respectait le seuil de capitalisation, elle était capitalisée, autrement elle était imputée à étaient traitées par l'entremise du l'exercice à titre de coût de maintenance. Les améliorations programme des immobilisations. En outre, les spécialistes internes établissaient des critères de classement au cas par cas. Les représentants des départements jugeaient ce processus très lent.

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

⁸

⁹ Les installations sont des bâtiments et des structures, comme des logements militaires, lorsque leur valeur individuelle est inférieure au seuil de capitalisation ou qu'elles sont âgées de plus de 50 ans, ou les deux.

Dans le département A, les registres de la maintenance étaient bien documentés, ce qui a facilité la recherche des motifs à l'origine des modernisations de l'équipement. Mais étant donné que le département B ne disposait d'aucun système de gestion de projets, la fiabilité des registres des projets d'immobilisations dépendait du sérieux avec lequel l'équipe de gestion des projets tenait les livres. Les personnes interviewées ont attribué leurs problèmes de classement des améliorations à la rareté des détails dans les contrats adjugés à ce titre en vertu du programme des biens d'investissements (PBI). Comme il est dit au paragraphe 45, on est en train de revoir le PBI afin de vérifier si la collecte des renseignements sur les améliorations des immobilisations est adéquate et, le cas échéant, si cette information est correctement reflétée dans les états financiers utilisés dans la comptabilité d'exercice.

42. Le département C était incapable d'identifier et de classer les modernisations d'équipement au moment où il a adopté la comptabilité d'exercice parce qu'il ne pouvait obtenir l'information nécessaire. Il ne pouvait donc pas déterminer ni la nature et le coût des améliorations qui avaient été effectuées. Mais maintenant, l'organisation enregistre dans ces projets d'immobilisations les coûts des améliorations des immobilisations et en fait état dans son rapport annuel. L'évaluation des améliorations devrait donc s'améliorer au fur et à mesure que les données pertinentes sont recueillies et compilées.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Il serait profitable pour les départements d'effectuer, au début de la mise en œuvre de la CE, un examen conjoint des systèmes comptables de leurs programmes de biens d'investissements respectifs afin de vérifier si ces systèmes :

- a. sont structurés pour recueillir et rapporter au moment opportun les renseignements sur les BIEC utilisés en CE;
- b. autorisent une identification automatique des biens achevés et leur transfert des registres des BIEC au registre des biens immobilisés;
- c. prévoient un moyen de repérer les biens achevés demeurant inscrits au compte des BIEC après un délai prédéterminé.

On devrait examiner les registres BIEC et soit transférer les biens achevés qui y figurent dans le registre des biens immobilisés, soit les radier ou en réduire la valeur, s'il y a lieu.

Biens immobiliers en construction (BIEC)

43. À cause d'irrégularités importantes et récurrentes dans le transfert des données sur les BIEC, les vérificateurs externes d'un département de Défense ont jugé que le transfert des biens achevés du compte des BIEC au registre des biens immobilisés représentait un risque élevé d'erreurs. De plus, des personnes d'une autre organisation craignaient que l'utilisation d'un seuil de capitalisation non adéquat pour les biens immobiliers achevés soit une des causes de l'exclusion de certains actifs matériels du bilan.

44. Les biens en construction étaient habituellement enregistrés dans un dossier de projet ou de programme jusqu'à leur achèvement après quoi le dossier était transféré au personnel de la comptabilité pour que celui incorpore les données d'usage dans le registre des biens immobilisés. La saisie des données dans l'ordinateur s'effectuait manuellement parce qu'une personne devait classer la transaction comme charges d'exploitation ou immobilisation. Mais, comme il sera indiqué plus loin, le transfert des données sur les biens achevés du compte des BIEC au registre des biens immobilisés ne donnait pas toujours les résultats escomptés.

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

45. Sur ce plan, les vérificateurs externes du département B ont remarqué que les biens achevés n'étaient pas toujours enregistrés dans le registre des biens immobilisés, et ils ont découvert de nombreux cas d'inscription en double. Dans certains cas, les biens figuraient depuis tellement longtemps dans les registres BIEC qu'on ne pouvait plus les utiliser. Au moment de notre visite, le département B avait radié actifs de cette façon. Mais voulant réduire le risque, il avait entrepris une révision du processus de traitement des projets d'immobilisations qui exigeait que les zones à risque soient séparément déterminées et gérées au début du processus (à l'étape de la proposition). En vertu du nouveau processus, les BIEC seraient enregistrés dans un registre tampon jusqu'à leur achèvement puis transférés dans le registre permanent des biens immobilisés. Cette modification devait accroître la capacité du département à recueillir et à rapporter tous les coûts des améliorations des équipements.

46. Dans la Force aérienne du département C, le personnel de gestion des projets saisissait manuellement dans un système informatique les coûts et autres données sur les biens achevés qui avaient été transférés d'un compte de travaux en cours ou d'un compte BIEC à un compte d'immobilisations. L'ordinateur évaluait l'information au regard de critères préétablis et déterminait le classement des biens. Selon les témoignages recueillis, si un bien répondait à la définition d'immobilisation et respectait le seuil de capitalisation, il était classé comme immobilisation et inscrit au registre des biens immobilisés, autrement, il était considéré comme une charge d'exploitation pour les besoins de la comptabilité d'exercice. Cette façon de faire a entraîné l'exclusion d'un plus grand nombre d'immobilisations du bilan du département en question.

47. Le risque d'erreur majeure dans la valeur des biens achevés, inscrits au compte des BIEC, pourrait être éliminé, ou considérablement réduit, si on modifiait le programme des biens d'investissements afin d'y incorporer un mécanisme pour séparer les coûts et en faire le suivi dès le début du processus d'acquisition des immobilisations. En outre, en regroupant les biens achevés, inscrits au compte des BIEC, pour les besoins de la capitalisation et des rapports, on pourrait considérablement réduire le risque d'exclure des actifs matériels des états financiers.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Selon les expériences des organisations étudiées, les BPR responsables de la mise en œuvre de la CE devraient étroitement collaborer avec les principaux dépositaires du matériel comptable afin de normaliser la nomenclature, la catégorisation et les unités de mesure des stocks dans le but de s'assurer que l'information sur les stocks est comparable et uniforme à la grandeur du département.

Stocks

48. Les personnes interviewées ont convenu que la question principale concernant les stocks de la Défense était de savoir à quel moment comptabiliser les charges. Selon elles, on devait établir des critères pour déterminer le moment où les stocks devaient être imputés à l'exercice.

49. La plupart des personnes interviewées ont convenu que les stocks devaient être imputés à l'exercice au moment de la remise à utilisateur final. Par contre, les départements B et C ont cité des cas particuliers où les pièces de rechange et les articles en stock étaient imputés à l'exercice au moment de la réception ou de l'achat. Par ailleurs, il n'existait pas de liste normalisée de catégories de biens comme on serait en droit de trouver dans les stocks de la Défense. Chaque organisation avait plutôt adapté le classement de ses stocks en fonction des besoins de son milieu opérationnel et exploitait un système d'inventaire personnalisé pour contrôler et gérer ses actifs. C'est ce qui explique les noms différents employés par les services militaires pour désigner des articles presque identiques, et que certains articles identiques étaient classés dans des catégories différentes. L'annexe B contient des renseignements détaillés sur le classement des articles en stock tel que le pratiquaient les organisations qui ont participé à l'étude.

50. D'après notre analyse des témoignages recueillis, nous avons déterminé que les stocks de la Défense sont un mélange de produits consommables, de pièces de rechange, d'articles durables, de munitions, de missiles, de matériels, d'équipements, etc. Pour les besoins de la présentation de l'information financière, un tel mélange d'articles ne fournit pas de renseignements utiles aux états financiers.

51. Selon l'expérience du personnel du département C, le véritable problème du classement des immobilisations et des articles en stock était de déterminer quel service militaire était propriétaire des immobilisations à un moment donné. Malheureusement, on ne pouvait obtenir cette information à cause de l'absence d'une méthode commune parmi les groupes comptables des diverses unités militaires. Nous n'avons donc pas été surpris d'apprendre qu'un des défis que le département C avait dû relever pour obtenir une *opinion sans réserve* sur ses états financiers avait été de déterminer quels renseignements étaient nécessaires pour gérer ses stocks.

Identification des actifs

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les organisations considéraient le traitement des immobilisations, la tenue des registres de stock et les inventaires comme des activités exigeantes en temps et en efforts. Il est toutefois possible d'accélérer les choses jusqu'à un certain degré par des mesures simples, par exemple :

- a. établir des directives sur la prise d'inventaire qui imposent la vérification matérielle des biens, la vérification de l'exactitude et de l'exhaustivité des registres des biens immobilisés et la correction des erreurs avant la transition vers la CE;
- b. fournir des instructions sur le déroulement des prises d'inventaire et en documenter les résultats;
- c. surveiller la mise en œuvre afin de s'assurer que les problèmes sont répertoriés et résolus.

Registres des immobilisations, registres de stock et systèmes d'inventaire

52. Dans les organisations que nous avons visitées, le classement et l'identification des actifs se sont avérés des opérations à facteur travail élevé à cause, en grande partie, des irrégularités dans les dossiers et les systèmes de gestion des biens. Les prises d'inventaire achevées au moment de la transition à la CE ont révélé des carences importantes sur le plan de l'information. Il a donc fallu engager des contractuels pour valider les registres des immobilisations et de stock et vérifier les assiettes d'immobilisations de chaque service. Ces vérifications ont permis de découvrir des écarts dans les données sur les immobilisations, des données inexactes et incohérentes, des inscriptions en double d'immobilisations et des codes erronés et/ou identiques pour des catégories différentes d'immobilisations.

53. Par exemple, le département A éprouvait beaucoup de difficulté à identifier ses stocks parce que plusieurs unités de mesure différentes étaient employées pour des actifs identiques. Dans le département B, les contractuels ont découvert que l'assiette d'immobilisations renfermaient des milliers d'articles réparables, enregistrés en double ou à leur valeur nominale. Ils ont aussi remarqué que beaucoup d'articles en stock n'étaient tout simplement pas enregistrés. De plus, les actifs excédentaires et désuets n'étaient pas étiquetés dans les systèmes. Les vérificateurs externes du département C croyaient que les irrégularités dans l'application des directives aggravaient les lacunes sur le plan de l'information qu'ils ont découvertes dans les systèmes existants.

54. Les personnes interviewées ont indiqué que la formalisation des prises d'inventaire avait servi à mettre de l'ordre dans la gestion des biens immobilisés. Malgré la résistance à l'égard de la prise d'inventaire manifestée au début par le personnel militaire du département A, une fois le processus maîtrisé, il a commencé à avoir une idée juste du coût réel et de la valeur des actifs du département. L'exercice a permis d'identifier et de radier une grande quantité de biens désuets.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

La mise en œuvre de la CE est un long processus – les organisations étudiées découvraient encore des actifs majeurs non enregistrés dix ans après leur transition. L'équipe du CS Ex a néanmoins déterminé que des stratégies pouvaient accélérer le traitement des actifs découverts pendant la mise en œuvre de la CE :

- a. Élaborer des directives proposant des façons de traiter les actifs « nouvellement découverts » et faire immédiatement appuyer la démarche par des organismes centraux;
- b. Négocier avec les organismes centraux des ententes sur la transition qui permettraient d'évaluer, dans un délai raisonnable, la majorité des avoirs financier– on pourrait alors accorder la priorité à l'enregistrement de la valeur des équipements nouvellement acquis sans avoir à rechercher et à évaluer, dans le même temps, les actifs datant de plusieurs années.

Découverte tardive d'actifs

55. Malgré un colossal travail d'évaluation, les départements de la Défense que nous avons visités découvraient encore des actifs majeurs non enregistrés dix ans après leur transition à la comptabilité d'exercice.

56. Le département B a vite réalisé l'impact potentiel que ces découvertes tardives auraient sur ses prochains états financiers. Il a donc négocié une entente avec le bureau central du trésor (BCT) afin que les actifs qui seraient découverts dans les trois années suivant la transition à la CE soient imputés à son compte de capital. Le compte de recettes du département a été rajusté chaque fois que des actifs étaient découverts passé ce délai. Les frais pour ces actifs ont grimpé pendant deux ans Les vérificateurs externes ont alors prévenu le département B que si la tendance se maintenait, les frais qui en découleraient pourraient dépasser le degré d'importance relative, ce qui les obligerait à vérifier ses états financiers.

57. Nous n'avons pas obtenu d'information sur la quantité ou la valeur des *actifs nouvellement découverts* dans les départements A et C. Mais ces organisations continuaient de découvrir des biens immobilisés majeurs qui n'avaient pas été inscrits dans leurs registres au moment de leur passage à la CE, soit dix ans plus tôt. D'ailleurs, on se demandait s'il fallait imputer à l'exercice la valeur de ces actifs ou la reporter au bilan.

58. Selon l'expérience des personnes interviewées, il serait exagérément optimiste pour n'importe quel service de Défense de s'attendre à couvrir, à la première tentative, la totalité de son assiette d'immobilisations. On devrait plutôt s'assurer en premier lieu que les systèmes de gestion des actifs et de comptabilité peuvent correctement enregistrer les achats de nouveaux équipements. La recherche des actifs qui existaient au moment de la transition à la CE peut s'effectuer sur une longue période.

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

Évaluation des actifs

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Il n'existe pas de moyen facile pour évaluer le MMS en appliquant les critères d'établissement des coûts proposés par les conseils fédéraux des normes comptables (CFNC).

Les services financiers des départements devraient vérifier en compagnie d'autres groupes d'intérêts que la méthode qui a été mise au point pour évaluer le MMS :

- a. appuie les processus administratifs ministériels tout en étant facile à utiliser;
- b. est suffisamment rigoureuse et systématique pour garantir le respect des exigences de la CE;
- c. prévoit un moyen d'établir des coûts des actifs qui soit capable de générer des valeurs qui se rapprochent du coût historique (CH) de l'ensemble des actifs MMS;
- d. tient compte de l'impact sur le financement subséquent;
- e. pourra être utilisée avant la mise en œuvre de la CE.

Matériel militaire spécialisé (MMS)

59. Les conseils fédéraux des normes comptables (CFNC) de qui relevaient les organisations étudiées exigeaient d'utiliser le coût historique (CH) comme valeur de référence pour évaluer toutes les immobilisations. Cette exigence embêtait les services parce que leurs systèmes de gestion des actifs (SGA) ne pouvaient pas enregistrer les coûts d'acquisition et qu'il leur était difficile d'obtenir des fournisseurs des renseignements sur les prix. C'est d'ailleurs ce qui avait poussé ces services à créer un modèle d'établissement des coûts pour générer des valeurs se rapprochant du CH. Cette expérience a montré que la méthode choisie, quelle qu'elle soit, devait appuyer les processus administratifs du ministère, être facile à utiliser et suffisamment rigoureuse et systématique pour gagner l'appui des vérificateurs externes. Selon les personnes interviewées, il n'y avait pas de solution miracle au problème de l'évaluation du MMS; les organisations concernées y ont consacré beaucoup d'années.

60. Les départements A et B ont adopté une méthode d'évaluation axée sur la valeur d'utilisation de ces actifs militaires. Les actifs MMS existants étaient comparés à des actifs de référence ayant des fonctions semblables et qui avaient fait l'objet de rajustements compte tenu de leur capacité et de leur âge (inflation). Les valeurs obtenues étaient amorties sur la durée de vie économique des actifs afin d'obtenir les valeurs comptables nettes (VCN) utilisées en comptabilité d'exercice. Cette méthode, qui avait été approuvée par les vérificateurs externes avant la mise en œuvre de la CE puis validée par des essais subséquents, a réussi l'épreuve du temps. Son application exigeait cependant beaucoup de temps. Les services devaient d'abord déterminer la condition courante et future des actifs MMS, trouver des actifs comparables, neufs ou usagés, pour les comparaisons puis décider d'évaluer les plates-formes et leurs composants, séparément ou ensemble. L'annexe C décrit cette méthode d'évaluation. À noter que depuis la modification des conventions comptables, le département B utilise la juste valeur marchande (JVM) pour évaluer ses actifs MMS.

Nous recommandons également que l'agent financier supérieur obtienne l'appui des vérificateurs externes et du BCT du trésor pour la méthode d'évaluation avant d'entamer l'évaluation des actifs MMS.

61. Le département C a essayé différents moyens pour calculer les CH approximatifs de ses actifs MMS, y compris l'application à son assiette MMS d'un prix pondéré moyen. Mais malgré ses efforts, le département a été incapable d'obtenir des estimés justifiés et a dû signaler ses actifs (quantités seulement) ailleurs que dans les états financiers. Pour expliquer l'absence de la valeur de ces actifs dans le bilan, le département a invoqué l'impossibilité de déterminer une durée de vie réaliste pour les actifs en cause lorsque ceux-ci n'étaient pas employés

pour l'usage prévu, soit le combat. Les vérificateurs externes ont rejeté cet argument en affirmant que si le département voulait établir le coût des opérations de contingence (coût de la dissuasion), il devrait traquer les coûts des plates-formes. Ils ont aussi affirmé que, compte tenu de la grande importance relative des valeurs du MMS existant, ces actifs devraient être adéquatement évalués et inscrits au bilan.

62. Les contractuels, quant à eux, ont recommandé d'inscrire au bilan les actifs en cause au coût d'acquisition rajusté pour tenir compte des ajouts, des radiations et de la réduction de leur valeur. Cette convention, qui a été soumise au CFNC pour approbation, est lourde de conséquences. Selon les vérificateurs externes, si elle est adoptée, les valeurs des actifs MMS du département C deviendraient si élevées à la longue qu'elles fausseraient considérablement les états financiers du gouvernement. On a également longuement débattu la validité de la méthode proposée par la FA pour l'évaluation des actifs MMS presque entièrement amortis et des actifs qui n'ont pas été utilisés au cours des dix dernières années. À cet égard, la FA prévoyait utiliser les coûts d'acquisition figurant dans les dossiers d'approvisionnement comme valeur de référence pour calculer les coûts historiques approximatifs. Mais selon les vérificateurs externes c'est la valeur comptable nette des actifs MMS existants de la FC qui devrait figurer au bilan¹⁰.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les représentants des finances devraient demander au BCT l'autorisation d'adopter un taux de change moyen ou compensatoire afin d'atténuer les problèmes engendrés par les fluctuations incessantes des taux de change. Ils devraient demander à d'autres groupes d'intérêt et aux vérificateurs externes de les appuyer dans leur démarche.

Taux d'inflation et taux de change

63. On a constaté que la fluctuation des taux d'inflation et des taux de change posaient des problèmes lors de l'évaluation des actifs MMS dans deux des organisations étudiées.

64. Les départements A et B avaient remarqué que l'importante hausse du coût du matériel militaire achetés de nations étrangères, combinée aux effets de la fluctuation des taux de change, avait des répercussions sur la prestation des services et créait une pression inutile sur les bases de référence. Ces services ont jugé nécessaire d'obtenir l'appui des vérificateurs externes et du BCT pour une injection annuelle de capitaux dans le but de compenser la

¹⁰ L'annexe C contient une description détaillée de la méthode d'évaluation.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Le personnel financier devrait examiner, en compagnie de collègues de l'infrastructure, la méthode d'évaluation des actifs afin de s'assurer :

- a. qu'elle est pratique, explicite et cohérente;
- b. et suffisamment systématisée et rigoureuse;
- c. qu'elle comporte des contrôles internes et autorise les examens généraux par des spécialistes;
- d. qu'elle utilise un modèle d'établissement des coûts pour générer des valeurs qui se rapprochent des CH de l'assiette d'immobilisations;
- e. qu'elle est structurée pour produire des résultats utiles au calcul de l'amortissement des actifs et à l'évaluation de leurs composants, au besoin;
- f. qu'elle prévoit un moyen pour jauger sa propre pertinence.

On devrait également obtenir l'appui des vérificateurs externes avant d'appliquer la méthode.

poussée inflationniste des coûts du matériel militaire. Ils ont également demandé l'aide du BCT pour trouver une façon de réagir à la fluctuation des taux de change. Ils avançaient que si ces points n'étaient pas réglés très tôt, ils risquaient d'engendrer des problèmes encore plus graves plus tard.

Biens immobiliers

65. Les immobilisations des organisations étudiées ont fait l'objet d'évaluations indépendantes. Dans deux des trois départements, on a souligné la grande rigueur des processus employés et dit beaucoup de bien de la qualité du modèle d'évaluation et des évaluations elles-mêmes. Dans le département C, par contre, les irrégularités dans l'application de la méthode ont rendu les résultats inutilisables pour la comptabilité d'exercice.

66. Dans les départements A et B, les contractuels ont privilégié la valeur d'utilisation des terrains, des bâtiments et des éléments d'infrastructure. Autrement dit, l'évaluation de ces actifs reposait sur l'usage courant tandis que celle des actifs destinés à la vente se fondait sur la valeur marchande. En outre, on réduisait la valeur des immobilisations jugées largement sous-exploitées afin d'en refléter l'usage courant. Les personnes interviewées ont souligné que la nature systématique et rigoureuse du processus d'évaluation justifiait la pertinence et du processus lui-même et des valeurs obtenues. Quoiqu'il en soit, la directive du gouvernement central à l'égard des terres (valeur marchande) demeure un sujet de discord que le département A essaie toujours de résoudre.

67. Les contractuels du département C ont tenté de valider les coûts des immobilisations à l'aide d'un examen analytique, en faisant appel à des évaluateurs qualifiés et à des techniques d'échantillonnage statistique et de vérification informatisée en vue d'accroître la crédibilité de leur travail. Malgré cela, il y a eu des écarts majeurs qui n'ont pu être expliqués. De plus, les contractuels ne se sont pas toujours conformés aux conventions et aux critères

établis dans le contrat. Les vérificateurs externes ont attribué les problèmes au fait que le département C avait imposé des échéanciers non réalistes et n'avait pas fourni la documentation d'appui nécessaire. Les contractuels se sentant pressés ont bâclé la planification du projet et produit un plan d'échantillonnage qui était loin d'être adéquat et qui a échoué en bout de ligne.

68. Les contractuels ont retravaillé leurs chiffres mais un bon nombre des écarts entre leurs chiffres et les coûts du département atteignaient les 20 p. 100. Les vérificateurs externes ont rejeté ces valeurs mais ont quand même convenu que l'estimation finale était acceptable parce que la majorité des écarts s'annulaient entre eux. Néanmoins, les chiffres n'ont été utilisés dans l'évaluation des composants d'actifs ou le calcul de l'amortissement des actifs. Qui plus est, en procédant de la sorte on a omis d'effectuer les rajustements nécessaires aux systèmes de gestion et de comptabilisation des actifs afin d'autoriser la production des renseignements utilisés en comptabilité d'exercice. Le problème n'avait pas encore été résolu au moment de notre départ.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les personnels des finances, du matériel et de l'infrastructure et d'autres groupes d'intérêts majeurs devraient examiner ensemble les directives ministérielles sur l'évaluation des améliorations afin de vérifier :

- a. qu'elles sont claires, cohérentes et suffisamment détaillées pour appuyer la compilation et le signalement économiques des coûts des améliorations utilisés en comptabilité d'exercice;
- b. qu'elles sont conformes aux critères de la CE énoncés dans les programmes de biens d'investissements ministériels afin de faciliter l'identification et l'évaluation des améliorations apportées aux immobilisations;

Améliorations

69. Les organisations étudiées se butaient à deux problèmes majeurs dans l'évaluation des améliorations importantes. Elles devaient, par exemple, calculer le coût historique approximatif des améliorations déjà exécutées et extraire les coûts des nouvelles améliorations d'équipements effectuées dans le cadre de gros contrats sans la documentation d'appui nécessaire. Selon les témoignages recueillis, malgré les efforts et les coûts considérables investis dans la recherche et la production d'estimations appropriées des coûts des améliorations, les chiffres obtenus n'étaient pas toujours acceptables pour les besoins de la CE.

70. Dans les départements A et B, on enregistrait les coûts des améliorations comme une composante du coût des projets majeurs puis les coûts des actifs en cause étaient mis à jour par le personnel de la comptabilité. Ces coûts étaient ensuite ajoutés au cycle de vie des actifs et amortis en même temps que ces actifs ou séparément à titre d'éléments distincts. Tous les actifs majeurs étaient évalués tous les trois ans en conformité des normes comptables. Les coûts des améliorations qui n'étaient pas ajoutés au coût des actifs, une fois les projets achevés, étaient enregistrés dans le cadre de la réévaluation de ces actifs. Si les améliorations n'étaient pas achevées au moment de la réévaluation, les coûts accumulés jusque-là étaient enregistrés et le solde ajouté au coût des actifs une fois les améliorations achevées.

- c. qu'elles documentent l'adoption de la méthode d'évaluation des immobilisations;
- d. qu'elles prévoient un mécanisme pour éprouver la validité de la méthode d'évaluation et en surveiller l'application;
- e. qu'elles seront examinées par les vérificateurs externes avant leur finalisation et leur application.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Le personnel des finances, du matériel et de l'infrastructure devrait vérifier que les directives sur l'évaluation des BIEC sont conformes aux processus relatifs aux projets d'immobilisations de leur organisation respective. Ceci permettrait d'incorporer les critères CE dans les prochains projets d'immobilisations et les contrats connexes. En outre, ces critères devraient établir une nette distinction entre les coûts des immobilisations et les autres coûts.

On devrait également établir tous les coûts des BIEC afin d'être en mesure de produire des estimations acceptables et de déterminer le coût historique des actifs qui seront achevés subséquemment.

71. Par exemple, dans le département B, si un aéronef dont le coût initial s'élevait à 600 millions de dollars faisait l'objet d'améliorations de l'ordre de 100 millions de dollars de ses systèmes avioniques à mi-chemin de sa vie utile, la valeur comptable nette de l'aéronef était de 400 millions de dollars ($600 - 300 + 100$)¹¹. Le coût des améliorations (100 millions de dollars) était ajouté au dossier de l'aéronef une fois celles-ci achevées. Si le personnel des acquisitions avait réévalué l'aéronef, il aurait indiqué au personnel de la comptabilité le coût des améliorations en précisant si la durée de vie de l'aéronef en avait été prolongée. Le personnel de la comptabilité effectuerait alors les modifications nécessaires (durée de vie et coût) dans le registre des immobilisations pour les besoins de la comptabilité d'exercice.

72. Dans le département C, les coûts des améliorations des actifs existants n'étaient pas enregistrés parce qu'on ne disposait pas de l'information nécessaire pour en déterminer soit la nature soit le coût. Depuis lors, l'organisation enregistre le coût des améliorations effectuées dans le cadre de ses projets d'immobilisations et en fait état dans son rapport financier. On s'attend que l'évaluation des améliorations se bonifie avec le temps à mesure que les données pertinentes s'accumuleront.

Biens immobiliers en construction (BIEC)

73. Étant donné que les BIEC étaient suivis et évalués dans le cadre de projets majeurs d'immobilisations, la validité des résultats des évaluations était dépendante de la pertinence du processus de gestion des actifs des divers projets. De plus, compte tenu que l'établissement des coûts des actifs était tributaire d'échéanciers arbitraires de paiement, les résultats des évaluations ne reflétaient pas toujours la véritable valeur des actifs.

74. L'évaluation des BIEC reposait sur les dépenses en capital pour des projets de construction à la date d'arrêt des états financiers. Selon les organisations de défense participantes, les chiffres obtenus ne reflétaient pas toujours la valeur des BIEC parce qu'il était pratiquement

¹¹ 600 M\$ = coût initial, 300 M\$ = amortissement cumulé, 100 M\$ = coût de la modernisation ou des améliorations.

impossible de déterminer si les projets respectaient les calendriers. Ainsi, une entité pouvait payer un milliard de dollars, ou 96 p. 100 du coût estimé de la construction d'un actif, en se basant sur le calendrier du projet, alors que, à la fin de l'année, cet actif pouvait ne pas être achevé à 96 p. 100. Un autre problème jetait le doute sur l'exactitude des résultats des évaluations des BIEC : beaucoup de projets étaient organisés comme des marchés qui combinaient les coûts des immobilisations, des stocks et d'autres coûts d'une façon qui rendait difficile d'isoler les coûts spécifiques aux immobilisations.

75. Selon les personnes interviewées, lorsqu'une organisation n'établit pas tous les coûts des immobilisations, il est difficile de calculer le coût historique approximatif d'un actif en se référant au coût d'un actif semblable. Tout ceci ajoute du poids à la nécessité de relier les directives sur l'évaluation des actifs aux critères d'établissement des coûts du programme des immobilisations pour les besoins de la comptabilité d'exercice.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les organisations ont confirmé le besoin de se doter d'une politique sur l'évaluation des stocks qui :

- a. appuierait les processus administratifs ministériels, serait facile à comprendre et à appliquer et qui prônerait le respect des critères de la CE;
- b. exigerait d'expliquer les raisons justifiant le choix du modèle d'évaluation;
- c. prévoirait des mécanismes pour l'évaluation et la surveillance de la formulation des conventions et de leur application;
- d. résisterait à un examen minutieux par les vérificateurs externes.

Stocks

76. Le plus gros défi auquel étaient confrontés les départements de la Défense que nous avons visités était de fixer des prix acceptables à leurs stocks, ce qui en faciliterait la gestion. Le personnel, quant à lui, éprouvait des difficultés à déterminer avec exactitude les quantités en stock – les registres de stock étaient muets sur les actifs matériels. De plus, les systèmes d'inventaire n'étaient pas conçus pour relever l'information sur les coûts utilisée en CE, et le modèle d'évaluation n'appuyait pas les pratiques opérationnelles des organisations participantes. En conséquence, on consacrait énormément de temps et d'efforts à fouiller les registres financiers pour trouver des prix appropriés, à obtenir de l'information auprès des fournisseurs et à concevoir des modèles et des systèmes d'évaluation des stocks. Les personnes interviewées ont mentionné qu'il avait fallu plusieurs années pour appliquer la politique d'évaluation des stocks.

77. Dans le département A, l'évaluation des stocks reposait sur la méthode du coût moyen mobile pondéré. Le personnel de la logistique et des contrats était chargé de recueillir l'information nécessaire et confirmait la vraisemblance des prix figurant dans le système d'approvisionnement par un échantillonnage aléatoire d'articles en stock. On calculait, à l'aide des résultats obtenus, les prix moyens mobiles pondérés de tous les articles en stock qui étaient inscrits dans le nouveau système d'inventaire.

78. Les personnes interviewées ont indiqué que l'exercice avait permis de révéler la véritable condition des stocks du département A, ce qui avait incité ce dernier à améliorer ses méthodes d'acquisition. Il semble que, en vertu du système de comptabilité de caisse, le groupe de la logistique dépensait beaucoup trop et accumulait des stocks très garnis. La chose a été découverte à la suite de l'évaluation des prix des stocks. Cette évaluation a aussi permis de déterminer que, dans les trois prochaines années, environ le tiers des articles en stock du département seraient désuets. La direction consacra énormément de temps à expliquer aux vérificateurs externes les raisons de cet état de chose.

79. Étant donné que l'information contenue dans le système d'inventaire du département B était inexacte, on a créé une base de données pour faire le suivi des prix courants des biens existants. On a rajusté les prix par suite des radiations et des ajouts en utilisant un prix moyen pondéré. Malheureusement, le prix de beaucoup d'actifs, figurant dans la base de données, était inexact. Des problèmes de saisie et des valeurs implicites incorrectes en étaient la cause. Par exemple, beaucoup d'articles figurant dans les registres de stock étaient évalués à un cent et les coûts des articles transférés d'un district à l'autre étaient remplacés par les prix implicites du système en usage dans le district récipiendaire. Il fallait donc constamment rajuster la base de données et actualiser les valeurs des actifs dans le système d'approvisionnement avant de les transférer à un nouveau système d'inventaire. On a décidé de faire affaire à un entrepreneur en évaluation et, depuis, tout fonctionne bien.

80. Depuis 1991, les normes comptables fédérales exigent d'utiliser un prix moyen pondéré comme valeur de référence pour l'évaluation des stocks. Cette exigence a posé de gros problèmes pour le département C. Premièrement, ses systèmes d'inventaire n'étaient pas conçus pour enregistrer les coûts des acquisitions et, deuxièmement, les méthodes d'établissement des coûts – premier entré, premier sorti (PEPS), prix moyen pondéré ou prix moyen mobile pondéré – n'appuyaient pas les pratiques opérationnelles de l'organisation. Celle-ci a donc dû élaborer une méthode pour calculer approximativement les coûts historiques. Elle a cependant été incapable de faire approuver son modèle par les vérificateurs externes qui l'ont jugé trop complexe et parce qu'il utilisait les coûts courants pour évaluer les stocks.

81. Avant que le département se rende compte que sa méthode ne fonctionnait pas, il a perdu quatre années de coûts de stock et demeurait aux prises avec le problème de la conformité aux normes d'évaluation des stocks de la CE. Le département n'avait aucun plan pour établir un montant de référence pour ses anciens stocks avant de pouvoir enregistrer l'information. Les vérificateurs externes croient que l'organisation doit régler son problème majeur d'évaluation des stocks avant de recevoir une *opinion sans réserve* sur ses états financiers.

Systemes de gestion des actifs (SGA)

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Il est essentiel d'identifier les SGA cruciaux et d'en déterminer la propriété avant d'entamer l'identification et l'évaluation des actifs.

Aperçu

82. Selon les organisations participantes, la clé de la production d'états financiers pertinents et fiables est de posséder de bons systèmes de gestion et de comptabilisation des actifs. Les organisations qui ont obtenu *des opinions sans réserve* des vérificateurs sur leurs états financiers tout en utilisant des systèmes de rechange ont continué de connaître d'importants problèmes d'interface et autres avec les SGA. En outre, beaucoup de ces entités ont reçu des *opinions sans réserve* une année

mais pas la suivante. Les organisations de défense qui n'avaient pas systématisé et automatisé l'information utilisée en CE éprouvaient d'énormes difficultés à recueillir de façon permanente les données exigées. Il leur était, de surcroît, important d'adopter un système de gestion des actifs, intégré et approprié, afin d'éviter les remodelages répétés des systèmes existants qui leur coûtaient trop cher. À cet égard, les vérificateurs externes s'inquiétaient du fait que les organisations de défense gaspillaient temps et argent pour réviser leurs systèmes et pour en concevoir de nouveaux qui ne satisfaisaient pas aux critères de la CE. Cette incapacité à relever leurs systèmes aux normes de la CE était en grande partie due aux initiatives de CE qu'elles mettaient en route, chacune de leur côté, sans une solide stratégie de gestion de l'information ministérielle.

Identification des SGA

83. Les organisations visitées possédaient des centaines de systèmes d'information de gestion (SIG) qui contenaient des données connexes à la gestion des actifs mais pas de liste fiable des SIG ou des gestionnaires qui en étaient responsables.

84. Les personnes interviewées ont indiqué que le personnel de la Défense devait effectuer une recherche minutieuse pour identifier tous les systèmes dotés d'une application de gestion de l'information avant d'isoler le système qui conviendrait pour la gestion des actifs et de le décrire. C'était une tâche pénible et complexe. Par exemple, le département B disposait de 130 systèmes au moment de sa transition à la CE tandis que dans le département C, le service de la Force aérienne possédait à lui seul 224 systèmes qui pouvaient faire de la gestion des actifs. Les trois organisations faisaient abondamment affaire avec des contractuels pour les aider à terminer ce travail.

85. Les organisations participantes ont également réalisé qu'il était nécessaire de régler sans tarder la question de la propriété des systèmes. Selon elles, si la propriété n'était pas officiellement établie, les problèmes éventuels étaient transférés à des personnes qui n'étaient ni responsables ni obligées de rendre compte de ces aspects des systèmes. En conséquence, les

problèmes étaient souvent ignorés et non résolus. On a fait remarquer que pour garantir le succès de la mise en œuvre de la CE, il fallait confier les systèmes à une personne compétente. Les personnes interviewées ont indiqué que l'identification des SGA et la désignation des gestionnaires responsables étaient des activités qui prenaient beaucoup de temps et produisaient des résultats souvent discutables.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Sur le plan de l'examen et de l'analyse des systèmes CE préalables à leur mise en place, les personnes interviewées ont souligné qu'il était important :

- a. de déterminer les modifications à apporter aux systèmes de gestion des actifs dans le but de les relever aux normes de la CE;
- b. d'établir un cadre de contrôle interne aux fins de la saisie et de l'extraction conformes des données financières.
- c. de valider les pratiques opérationnelles et de s'assurer que les systèmes sont structurés pour les appuyer;
- d. de rendre les systèmes de gestion des actifs compatibles avec les systèmes de gestion financière et les systèmes comptables;
- e. de s'assurer que la documentation sur les systèmes est conservée;
- f. de formuler des lignes directrices pour l'examen de l'intégrité des données;
- g. de faire réviser et approuver les systèmes par des vérificateurs externes.

Examen et analyse des systèmes

86. On n'exigeait pas auparavant que les systèmes de gestion des actifs génèrent l'information utilisée en CE et ceux-ci n'étaient jamais conçus à cette fin. Mais avec la nouvelle politique sur la CE, on s'est heurté au problème de l'adaptation des systèmes pour qu'ils fournissent cette information. En plus d'évaluer les capacités fonctionnelles des divers systèmes et leur compatibilité avec les processus administratifs, les organisations devaient aussi déterminer l'exactitude, l'exhaustivité et la régularité des données générées par ceux-ci.

87. Les organisations participantes ont constaté qu'aucun de leurs systèmes n'avait la capacité de générer l'information utilisée en CE ou de faire le suivi des actifs en transit. En outre, l'intégrité des données existantes était douteuse. Il était évident que beaucoup de systèmes existants avaient besoin d'une adaptation pour être en mesure d'appuyer les pratiques opérationnelles des organisations. Les organisations avaient aussi remarqué que la majorité des systèmes de gestion des actifs des services militaires n'étaient pas compatibles entre eux ni avec leurs propres systèmes comptables. Il leur faudrait donc éventuellement apporter des modifications majeures à leurs systèmes respectifs avant qu'ils puissent communiquer entre eux et appuyer les pratiques opérationnelles ministérielles.

88. Les départements A et B ont tous les deux abondamment fait affaire avec des contractuels pour les aider à évaluer les systèmes financiers et SGA, à en déterminer la conformité aux normes CE et la compatibilité avec les pratiques opérationnelles, et à jauger l'intégrité des données. Dans le département C, la FA avait demandé à ses vérificateurs de déterminer les modifications à apporter aux systèmes SGA cruciaux afin d'assurer la réussite de la mise en œuvre de la CE. La FA avait, dans le même temps, engagé des contractuels pour évaluer la qualité des données

contenues dans les systèmes. Les vérificateurs internes ont examiné les systèmes afin de s'assurer que l'information recueillie par la FA était pertinente et que ce service disposait de mécanismes de contrôle adéquats et d'une documentation appropriée. Tout ceci a permis de repérer les pratiques opérationnelles boiteuses et de les redresser avant d'entamer la modification des systèmes pour ne plus avoir à constamment reprogrammer les données. La FA prévoit évaluer ses importants systèmes sources après qu'elle aura relevé aux normes CE ses systèmes essentiels. Dans cette organisation, l'examen et l'analyse des systèmes étaient perçus comme des processus permanents.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Pour assurer un déroulement cohérent et coordonné des révisions et de la conception des systèmes, les personnes interviewées ont toutes reconnues l'importance :

- a. d'établir une stratégie de la technologie de l'information propre à satisfaire aux attentes et aux critères de la CE et à garantir ainsi que les fonds ne seront pas gaspillés sur des révisions inutiles;
- b. de cibler la conception à long terme des systèmes et de rendre le processus souple de façon à pouvoir combler les besoins futurs de la CE comme l'élaboration des budgets;

Révision et conception de systèmes

89. La révision et la conception des systèmes ont constitué, pour les organisations étudiées, un changement radical de culture. Les gestionnaires devaient relever les systèmes majeurs de gestion des actifs et de comptabilité aux critères de la CE et les rendre compatibles entre eux. Ceci devait se faire sans rupture des opérations. Les gestionnaires devaient, en même temps, expliquer à leur personnel la raison d'être des changements. Pour le personnel, cela compliquait le travail car il ne connaissait par la nouvelle technologie et était, dans une large proportion, mal équipé pour absorber efficacement les transformations. Nous avons remarqué une grande réticence à adopter les systèmes prêts pour la CE dans toutes les organisations de défense que nous avons visitées.

90. Le département A a abordé le problème de la modification de ses systèmes en ayant recours à une démarche d'intégration générale. La stratégie privilégiait l'acquisition d'un système ouvert moderne capable d'être intégré aux systèmes des contractuels et des autres départements de la Défense. Le progiciel de Système de gestion d'entreprise (SGE), choisi pour sa fonctionnalité, a été appliqué à la fois aux finances et à la logistique. Cette application fonctionnait comme une entreprise qui piloterait plusieurs secteurs d'activités ayant chacun son bilan par opposition à plusieurs entreprises ayant chacune son propre bilan. Les personnes interviewées ont indiqué que l'intégration des systèmes avait réduit les besoins en ressources, accru la visibilité de l'information et éliminé la gestion des interfaces. Les administrations qui ont utilisé le dernier modèle de SGE ont, semble-t-il, eut d'énormes difficultés à gérer leurs divers modules parce qu'ils n'interagissaient pas efficacement.

- c. d'adopter une stratégie d'intégration des systèmes pour les fonctions clés afin d'améliorer l'intégrité de l'information et d'éliminer la nécessité de gérer simultanément plusieurs systèmes;
- d. de concevoir une méthodologie durable qui permettrait aux utilisateurs des SGA de recueillir l'information sur les nouvelles acquisitions d'immobilisations utilisée en CE;
- e. de s'assurer que les données non conformes sont remaniées au modèle de présentation standard afin de permettre au département d'entamer l'intégration de ses systèmes et de pouvoir échanger ses données;
- f. de créer un cadre de contrôle pour déterminer, par des essais, la conformité aux normes CE des systèmes en développement;
- g. de s'assurer que les stratégies, les démarches, les méthodologies et les cadres de référence sont vérifiés, tôt dans le processus, par des vérificateurs externes et que les anomalies sont corrigées avant la mise en œuvre.

91. Pour s'assurer que tout irait bien et obtenir la participation des utilisateurs internes, le département A a configuré son système de planification des ressources (SPR) pour qu'il ressemble à ses anciens systèmes. De plus, il a éliminé tous ses manuels d'instructions parce que les procédures de SGE, les directives et les descriptions des systèmes étaient accessibles sur l'Internet et pilotés par menus. Il a quand même fallu près d'un an pour convaincre la direction et le personnel d'adopter cette démarche. Les vérificateurs externes ont été très sévères à l'égard du département lui reprochant d'avoir procédé à une modernisation fragmentaire de ses systèmes et de n'avoir pas tenu compte des critères généraux de la CE.

92. La stratégie de mise à niveau des systèmes, mise au point par le département B, combinait à la fois la conception de nouveaux systèmes et le relèvement des systèmes existants aux normes de la CE. Elle a exigé du département qu'il investisse beaucoup d'efforts pour s'assurer que les systèmes en usage puissent convenablement communiquer avec les nouveaux systèmes de comptabilité et de gestion des actifs (SGA). De plus, le département héritait le fardeau de la gestion de nombreuses interfaces. Sur ce plan, les responsables de l'application des directives se sont inquiétés du fait que l'équipe de gestion ne disposait d'aucun système intégré pour extraire l'information. En outre, les systèmes en place contenaient des données inexacts et n'étaient pas compatibles entre eux. Les vérificateurs externes regrettaient que le département B continuait de dépenser de l'argent sur des solutions expéditives qui ne satisfaisaient pas aux critères de la CE.

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

93. La FA du département C s'était dotée d'une stratégie qui combinait la conception de systèmes intégrés, la révision des systèmes en place et l'élimination des systèmes boiteux par la mise en œuvre de systèmes de transition et l'exploration de SPR. La FA a été ainsi en mesure de réduire le nombre des systèmes essentiels à modifier sur le champ et d'élaborer une méthodologie valable pour rendre les systèmes de comptabilité et les systèmes sources capables de recueillir l'information sur les acquisitions de nouvelles installations utilisée en CE. En outre, l'élimination des données superflues dans les systèmes a permis de constater l'abondance des données utiles aux décideurs. Les personnes interviewées ont indiqué que la révision et la conception des systèmes constituaient, pour la FA du département C, les plus grosses embûches sur la voie de la conformité à la CE.

94. Le département C était en train de mettre au point un cadre de contrôle pour vérifier, à l'aide d'essais, si la conception des systèmes respectait les critères du gouvernement fédéral. Les vérificateurs internes avaient l'intention d'utiliser cette méthodologie pour déterminer si les systèmes ministériels étaient conformes aux normes de la CE. Contrairement aux vérifications d'attestation, dont le verdict est la réussite ou l'échec, cette démarche permettait de montrer la progression des travaux. Le département C proposait une architecture fondée sur l'intégration des systèmes, qui offrait une capacité de partage des données entre les bases de données de la comptabilité et de la logistique. Les personnes interviewées ont prétendu que l'initiative permettrait de fournir aux utilisateurs les données sur la comptabilité et le matériel dont ils avaient besoin pour relever leurs systèmes aux normes de la CE. Ils croyaient également que ces innovations favoriseraient l'intégration des systèmes sources avec les systèmes comptables ministériels.

95. Les vérificateurs externes appuyaient ces initiatives, mais doutaient qu'elles seraient durables et produiraient des résultats opportuns au niveau du département. Ils ont également affirmé que les mises à niveau étaient fragmentaires et qu'aucune stratégie n'avait été établie pour assurer l'intégration des systèmes et leur adaptabilité future. Selon eux, le département C continuait de dépenser de grosses sommes pour des solutions expéditives qui ne fonctionnaient pas.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Devant la grande importance que les services militaires étrangers accordaient à la validation des systèmes, les examinateurs ont conclu que :

- a. les critères de validation devraient être incorporés et dans la stratégie de la technologie de l'information et dans les systèmes en cause;

Validation des systèmes

96. Selon les entités militaires visitées, la validation des systèmes était la phase la plus cruciale de tout projet de modification de systèmes. C'est pourquoi, les départements de la Défense avaient inscrit, dans leur processus de transformation, la validation de la conformité aux normes de la CE et les contrôles des systèmes anciens et nouveaux. Des vérifications internes avaient été effectuées après la modification des systèmes et avant leur mise en place. Les propriétaires des systèmes devaient, après coup, signer les certificats de validation. Les vérificateurs externes ont confirmé les résultats des validations.

- b. les propriétaires des systèmes devraient réaliser que la validation est une étape cruciale de la révision et de la conception des systèmes;
- c. les résultats de la validation devraient être révisés par les vérificateurs externes avant la mise en place des systèmes.

97. Dans le département B, un comité de surveillance examinait chaque projet de mise à jour de systèmes et préparait des rapports sur le cycle de vie des modifications. Ces rapports fournissaient de l'information supplémentaire sur les processus commerciaux ministériels et la configuration des systèmes. Une fois les modifications complétées, le personnel de la technologie de l'information a examiné les systèmes et confirmé aux propriétaires qu'ils pouvaient exécuter les tâches voulues et étaient viables à long terme (plan de contingence). Après cela, les vérificateurs internes ont éprouvé le cadre de contrôle des systèmes afin d'en vérifier s'il fonctionnait comme prévu et s'il était conforme aux normes CE. Une fois les anomalies corrigées, les vérificateurs ont confirmé les résultats des essais et les propriétaires ont signé les certificats de conformité CE.

98. Le département C a confié à des vérificateurs internes la tâche de déterminer si le cadre de contrôle des systèmes en place était adéquat, s'il fonctionnait comme prévu et s'il satisfaisait aux normes CE. Ces derniers ont également effectué des vérifications sur les nouveaux systèmes avant leur mise en marche afin de confirmer ces caractéristiques. Les propriétaires des systèmes ont ensuite signé les certificats de conformité CE puis les vérificateurs externes ont mis les systèmes à l'essai et confirmé les résultats des vérifications internes. À ce jour, trois nouveaux systèmes ont réussi le test de validation.

99. La plupart des problèmes de la CE découverts dans les organisations étudiées concernaient des lacunes des systèmes, les contrôles internes inadéquats ou inexistantes et la non conformité générale aux contrôles. Les personnes interviewées ont indiqué que même si le processus de validation se déroulait normalement, la taille et la complexité des assiettes d'immobilisations des organisations empêchaient de résoudre rapidement les problèmes des systèmes.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Pour être en mesure de satisfaire aux exigences de la mise en application des systèmes, les organisations ont souligné l'importance :

- a. de concevoir un système de grand livre général, reposant sur une nomenclature comptable normalisée et des pratiques opérationnelles strictes, qui appuie les critères opérationnels du département;

Mise en application des systèmes

100. Dans deux des trois organisations visitées, la mise en application des principaux systèmes avait été très laborieuse. Dans l'une, le système comptable était exagérément complexe et incompatible avec le SGA. Dans l'autre, il n'y avait pas de système de grand livre général standard et les systèmes financiers étaient incapables d'éliminer les transactions qui avaient eu lieu entre les organismes ou à l'intérieur de ceux-ci. La qualité des données transférées d'un système à l'autre et les codes d'identification non conformes aux normes CE engendraient d'autres problèmes. Enfin, la publication

- b. de promouvoir l'adoption de solides principes de conception lors de la révision des systèmes de gestion des actifs et de comptabilité. Ceci devrait améliorer le fonctionnement des systèmes et les rendre compatibles avec les autres.
- c. de reconnaître les avantages de n'avoir qu'un seul système intégré d'information de gestion pour les besoins des services des finances, du matériel et des ressources humaines;
- d. d'appuyer la validation des données avant leur transfert dans un autres systèmes;
- e. de négocier avec le BCT une entente pour prévoir un délai suffisant entre la publication des conventions CE du gouvernement et leur application.

inoportune des conventions comptables fédérales et l'acquisition de logiciels commerciaux défectueux ont été d'autres sources de nombreux de problèmes.

101. Comme il a été mentionné précédemment, le département A a mis près d'un an à convaincre son personnel d'adopter le concept de l'intégration générale des systèmes. La mise en œuvre du programme, qui comprenait des modules sur les finances, la gestion des actifs, la logistique et la gestion des projets et des investissements, a procédé par phases. Le courrier électronique a en été la première phase importante, suivie de près par celle des systèmes financiers. Par contre, la mise en place du système de logistique a pris quatre ans étant donné sa plus grande complexité et la résistance plus grande que prévue du personnel. Depuis la mise en œuvre des systèmes intégrés, cette organisation a amélioré sa gestion de l'information, réduit ses besoins en ressources et a réalisé une interface plus complète entre ses systèmes de logistique et financiers. En outre, l'interaction accrue entre les services militaires a donné lieu à la formulation de stratégies novatrices en matière de gestion des approvisionnements.

102. Au moment de notre visite, le département B était en train de mettre en place de nouveaux systèmes intégrés de comptabilité et de gestion des actifs, et de réviser ses autres systèmes dans le but de les relever aux normes CE. Les nouveaux systèmes exploitaient des logiciels concurrents,
..... Les personnes interviewées ont indiqué que la grande diversité d'origine des systèmes essentiels engendrait des questions récurrentes d'intégration et que certaines bases continuaient même d'utiliser leurs anciens systèmes. Le département B n'a donc eu d'autre choix que

d'engager des contractuels pour extraire les données de son nouveau système comptable. De plus, l'intégrité des données transférées était douteuse.

103. Le nouveau système comptable n'était pas, de surcroît, complet : il ne contenait pas tous les coûts salariaux. Ces coûts étaient enregistrés dans un système de rémunération qui contenait des données inexactes et ne pouvait communiquer avec le système comptable. En conséquence, le personnel devait examiner quelques dossiers personnels, calculer manuellement les frais pour les congés accumulés et les introduire dans le système. Mais le département B a lancé depuis un projet pour dépister les problèmes de ses systèmes d'information et les corriger. Il est aussi en train de valider ses sources d'information.

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

104. Les problèmes qui empêchaient le département C d'atteindre la conformité à la CE semblaient insurmontables en grande partie à cause des lacunes majeures de ses systèmes de gestion des actifs. Le département n'avait pas de système de grand livre général et ses systèmes financiers étaient incapables d'éliminer les transactions qui avaient eu lieu entre des organismes ou à l'intérieur de ceux-ci. Il fallait donc plus de travail manuel pour consolider l'information des systèmes sources (autres que les systèmes financiers), utilisée en CE. En outre, il y a eu beaucoup de problèmes au moment du transfert de l'information dans les nouveaux systèmes. Les données contenues dans les systèmes en place étaient incomplètes, inexactes ou manquantes, et le système d'identification de l'OTAN ne correspondait pas aux catégories du classement des actifs exigées en CE. Ces circonstances ont demandé énormément de travail de la part du personnel des bases pour repérer les articles d'exécution à désigner comme des immobilisations uniques et assigner à chacun d'eux un dossier séparé.

105. La remise à neuf incessante des systèmes et la destruction pure et simple de certains travaux liés aux systèmes – à cause de la publication inopportune des conventions comptables du fédéral – ont considérablement entravé le projet de mise en œuvre des systèmes. Le département C considérait que la situation était frustrante et déstabilisante pour son personnel mais aussi qu'elle ralentissait l'impulsion et minait la synergie qu'il avait mis beaucoup d'efforts à créer. Le problème qu'a connu la FA à cause de l'instabilité de ses systèmes informatiques standard était tout aussi décourageant. La FA avait acheté un progiciel commercial d'une valeur de pour faciliter la normalisation de ses processus administratifs mais le nombre de modifications qu'il a fallu y apporter par la suite était si élevé que finalement on décida d'abandonner le progiciel.

106. Même si le département C avait connu un certain nombre de pannes majeures de ses systèmes au cours des 10 années précédentes, un grand nombre des anomalies responsables de ces pannes n'avaient pas encore été corrigées au moment de notre examen. Selon les vérificateurs externes, le département C ne doit pas attendre que tous ses systèmes essentiels de gestion des actifs aient été rajustés avant de s'attaquer aux exigences de la CE.

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

Propriété des biens

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Il est devenu évident pendant l'enquête du CS Ex que le personnel financier des départements devrait collaborer avec les principaux groupes d'intérêts afin de s'assurer que :

- a. la question de la propriété des immobilisations et des stocks du département est réglée dès le début;
- b. la propriété des biens en transit et des biens acquis dans le cadre de marchés de services est clairement établie.

Détermination de la propriété des biens

107. Les organisations participantes ont indiqué que la détermination de la propriété des biens pourrait être une question épineuse et que si on ne s'en occupait pas prestement, on allait au devant de gros problèmes. Bien que pour les représentants du département A, la question n'était pas un problème, les vérificateurs externes ont constaté des signes qui leur laissaient croire que la direction n'avait peut-être pas suffisamment pensé aux répercussions que pourrait avoir la désignation des propriétaires des immobilisations sur les opérations permanentes. C'est peut-être ce qui explique, en partie, la résistance initiale des militaires à mettre en œuvre la CE dans ce département.

108. Dans le département B, la question de la propriété des biens a fait l'objet de nombreux débats animés car même si le groupe de la logistique contrôlait la majorité des stocks de pièces de rechange, les charges qui en découlaient allaient aux services militaires. Le groupe avait actualisé le système d'approvisionnement des stocks, le registre des biens immobilisés et le compte d'amortissement tandis que les services militaires avaient actualisé tous les articles en stock non inclus dans le système d'approvisionnement. Le personnel militaire avait aussi accepté la propriété et la

responsabilité des plates-formes principales et de leurs composants. La propriété des immobilisations non reliées à une plate-forme supérieure étaient assignée aux districts où celles-ci étaient conservées. En vertu de cette entente, le personnel de la logistique utilisait des fonds de l'armée pour réparer et entretenir les équipements principaux sans consulter la direction militaire. Cet état de chose était un des points majeurs de conflit qui alimentait la résistance à l'égard de la mise en œuvre de la CE dans ce département.

109. Selon les représentants du département C, la propriété des biens n'était pas clairement définie dans l'organisation. En conséquence, les actifs militaires étaient enregistrés à la fois dans les systèmes de la logistique et ceux des opérations, et conservés en divers endroits dans le département. Qui plus est, l'absence d'une directive appropriée sur la propriété des biens en transit avait une incidence directe sur l'existence des données et leur exhaustivité. Enfin, les tentatives répétées des contractuels pour demander la propriété des biens assujettis à des dispositions contractuelles a mis en évidence le besoin d'une directive officielle pour la désignation de la propriété des biens acquis par l'entremise de contrats de services de gestion du matériel.

Seuil de capitalisation et seuil d'importance relative

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les organisations qui adoptent la CE devraient vérifier si leurs directives sur la capitalisation garantissent une couverture adéquate des valeurs de tous leurs actifs matériels. Les biens se situant sous le seuil établi mais dont la valeur est importante lorsque pris ensemble, devraient être groupés aux fins de la capitalisation et comptabilisés dans les états financiers.

On devrait demander aux groupes de vérification qui en ont la capacité d'effectuer des analyses comparatives des divers seuils. Ces analyses devraient prendre en considération le niveau d'effort exigé et la taille des assiettes d'immobilisations couvertes selon les niveaux. Les résultats de ces évaluations pourraient servir à justifier la validité du seuil choisi.

Seuil de capitalisation

110. La valeur monétaire du seuil de capitalisation a été un sujet de controverse dans toutes les organisations visitées. Dans chaque cas, les vérificateurs externes ont manœuvré prudemment et proposé un seuil minimal pour s'assurer qu'aucune catégorie d'actifs matériels ne soit exclue des états financiers. Les directions, quant à elles, voulaient fixer le seuil à une valeur maximale acceptable pour éviter d'imposer une trop lourde charge administrative à leur personnel. Les résultats des échanges entre les deux parties sont présentés dans les quelques paragraphes qui suivent.

111. Au moment de notre visite, le département A essayait de faire réviser à la hausse son seuil de capitalisation, soit de 5 000 \$ à 30 000 \$. Il avait déjà demandé un seuil de 30 000 \$, mais parce que le BCT ne saisissait pas l'ampleur et la complexité de son assiette d'immobilisations, un seuil de 5 000 \$ avait été approuvé pour tous les départements. Le département A prétendait que ce seuil n'était pas acceptable à cause de l'énorme fardeau administratif qu'il imposait à son personnel. En conséquence, il avait demandé au BCT de porter son seuil à 30 000 \$. Cependant, le personnel du département A ne prévoyait pas que la demande serait acceptée car les vérificateurs externes jugeaient le seuil courant approprié et n'appuyaient pas la modification proposée.

112. Pour ce qui est des départements B et C, les vérificateurs externes ont contesté la hauteur de leurs seuils de capitalisation et ont recommandé qu'ils soient révisés à la baisse. Les vérificateurs du département B voulaient que la direction réduise le seuil de 25 000 \$ à 5 000 \$ tandis que ceux du département C recommandaient que le seuil de capitalisation de 100 000 \$ soit porté à un montant plus raisonnable. Les vérificateurs externes n'ont pas précisé de montant parce qu'ils ne disposaient pas assez d'information. Ils ont, en revanche, indiqué qu'ils vérifieraient la validité du nouveau seuil et la pertinence des explications fournies. Dans le cas du département B, toutes les immobilisations matérielles de moins de 25 000 \$ étaient imputées à l'exercice. Les pièces réparables avec des valeurs globales suffisamment significatives étaient groupées pour les besoins de la capitalisation.

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

113. Les vérificateurs externes s'inquiétaient du fait que la valeur des biens immobilisés du département, qui ne figuraient pas dans les états financiers, était passée Ce dernier montant représentait p. 100 de la valeur de l'assiette des immobilisations du département B. Les vérificateurs prévoyaient que la tendance se poursuivrait : les actifs non inscrits au bilan avaient le potentiel de dépasser le niveau d'importance relative qui était de ... p. 100 de la valeur des immobilisations, ce qui aurait engendré une fausse déclaration des actifs ministériels pour l'AF 2000-20001, et, en conséquence, la formulation d'une opinion avec réserve sur les états financiers du département B. Les vérificateurs ont donc recommandé d'accroître le nombre de groupements des actifs et d'abaisser le seuil de capitalisation afin de garantir qu'un plus grand nombre d'actifs soient comptabilisés dans le bilan. Le département B a accepté que sa politique sur la capitalisation des actifs soit remaniée dans le plus bref délai.

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

114. Comme il a été indiqué ci-dessus, les vérificateurs externes du département C étaient eux aussi d'avis que le seuil de capitalisation était beaucoup trop élevé. Ils prétendaient que des centaines d'actifs, présentant une valeur significative lorsque mis en ensemble, n'étaient pas enregistrés ni inscrits dans les états financiers du département C à cause de la hauteur du seuil. Ils ont donc recommandé au département d'abaisser son seuil à une valeur plus raisonnable sans, toutefois, suggérer de montant précis pour les raisons indiquées au paragraphe 193. Le département a réussi à prouver que son seuil de capitalisation courant était raisonnable compte tenu de la taille et de la valeur de son assiette d'immobilisations. Les seuils de capitalisation des autres organismes fédéraux du pays C allaient

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les départements auraient avantage à examiner, en compagnie de leurs vérificateurs externes, les seuils d'importance relative qui pourraient convenir aux vérifications d'attestation.

Cet exercice aurait pour but de convenir d'un seuil d'importance relative qui reflète la réalité des assiettes d'immobilisations des départements et offre un critère pertinent pour jauger la fiabilité des états financiers.

Seuil d'importance relative

115. Au moment de notre visite, le concept d'un seuil d'importance relative universel pour les vérifications de l'administration centrale était à l'ordre du jour. Le département C avançait qu'un seuil unique ne conviendrait pas nécessairement à toutes les organisations. En outre, les vérificateurs de l'extérieur et de l'interne ne s'entendaient pas tous sur la valeur de référence à utiliser pour établir le seuil. Il s'agissait d'une question importante parce que dans certaines organisations les vérifications d'attestation étaient effectuées conjointement par les vérificateurs internes et externes. Enfin, une disposition de compensation, inhérente aux critères d'établissement du seuil d'importance relative, autorisait les vérificateurs externes des départements A et B à contrebalancer les surévaluations majeures par des sous-évaluations. Grâce à cela, les vérificateurs externes évitaient d'exprimer une opinion avec réserve sur les états financiers. Dans un cas, l'application de la disposition de compensation a permis d'abaisser le taux d'erreurs dans une catégorie d'actifs de 75 p. 100 à 3,5 p. 100 de cette assiette d'immobilisations. Le tableau reproduit ci-dessous montre les seuils d'importance relative des organisations de défense que nous avons visitées.

Seuil d'importance relative des organisations étudiées			
Phase de la vérification	Département A	Département B	Département C
Planification	<u>3 % des dépenses globales</u>	<u>Inconnu</u>	<u>3 % des fonds de développement de systèmes non utilisés</u>
Attestation	<u>3 % des dépenses globales</u>	<u>5 % des actifs, du passif, des dépenses et des recettes</u>	<u>1 % des fonds de développement de systèmes non utilisés</u>
Fourchette \$ AF 2000-2001	<u>Inconnu</u>	<u>200 - 500 millions \$</u>	<u>400 - 900 millions \$</u>

116. Dans le département C, les discussions sur la validité du seuil d'importance relative étaient si passionnées que la direction a engagé des contractuels indépendants pour examiner ce sur quoi le seuil reposait. La direction croyait que la valeur de référence était trop basse pour être utile et affirmait que, si le seuil d'importance relative recommandé était appliqué, il serait presque impossible pour les vérificateurs externes de ne pas exprimer d'opinion avec réserve sur les états financiers à cause des erreurs importantes dues à la forte concentration d'actifs matériels. Les vérificateurs externes, quant à eux, affirmaient que le seuil était raisonnable, lorsque appliqué au département C, mais qu'il ne convenait pas aux plus petits organismes dont l'ensemble des immobilisations avait une valeur égale, dans certains cas, à une ou deux immobilisations majeures du département C. Le seuil d'importance relative serait pour eux trop élevé, ce qui augmenterait le risque que des erreurs importantes passent inaperçues. Les contractuels ont jugé raisonnable le point de vue des vérificateurs externes sur le seuil d'importance relative du département C.

117. Les vérificateurs externes et internes du département C avaient aussi des vues différentes sur la valeur de base employée pour établir le seuil d'importance relative pour les états financiers du département. Les vérificateurs internes de la FA croyaient que le seuil devait se fonder sur un pourcentage de l'ensemble des actifs tandis que les vérificateurs internes du département penchaient vers un pourcentage des actifs nets Les vérificateurs externes, quant à eux, utilisaient un pourcentage de la portion non utilisée des fonds de développement des systèmes L'utilisation de seuils différents n'a pas fonctionné; les vérificateurs de la FA ont été incapables d'obtenir des vérificateurs externes l'appui nécessaire pour émettre une opinion sans réserve sur les états financiers de leur service.

118. En résumé, il vaut mieux préférer la vraisemblance à l'uniformité lorsqu'on fixe le seuil d'importance relative pour les vérifications d'attestation du gouvernement fédéral. De plus, pour être valable, ce seuil doit reposer sur une valeur matérielle standard uniformément appliquée. Enfin, la disposition de compensation, inhérente aux critères de l'évaluation de l'importance relative, grâce à laquelle on peut contrebalancer les surévaluations par des sous-évaluations, permet aux organisations de défense d'éviter les opinions avec réserve sur leurs états financiers.

Méthodes du cycle de vie et de l'amortissement

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les départements qui appliquent la CE doivent s'assurer d'élaborer une méthode du cycle de vie qui soit applicable à l'ensemble des catégories d'actifs et d'expliquer la raison d'être des démarches proposées dans les directives sur le cycle de vie des actifs.

Méthode du cycle de vie

119. Les personnes interviewées ont souligné l'importance de déterminer des cycles de vie des actifs qui soient réalistes puisque les gains ou les pertes sont inscrits au compte d'exploitation général de l'organisation dans l'année où ces actifs sont éliminés. C'est ainsi que les organisations participantes ont engagé des contractuels, consulté des spécialistes de l'industrie et de l'armée, et utilisé les normes industrielles et les taux d'imposition du revenu pour s'assurer de fixer des cycles de vie qui conviendraient à leurs diverses catégories d'actifs.

Les vérificateurs externes devraient examiner la méthode du cycle de vie et les directives connexes, et les valider avant leur mise en application.

120. Dans les départements A et B, les spécialistes militaires ont fixé des cycles de vie pour les gros équipements en se référant aux durées utiles prévues des actifs figurant dans le plan des immobilisations à long terme, et en évaluant les indicateurs de durée utile des fabricants. Des évaluateurs indépendants ont attribué aux véhicules commerciaux une durée de vie utile de cinq ans d'après les durées moyennes en usage dans l'industrie et déterminé les cycles de vie des immobilisations.

Les immobilisations majeures faisaient l'objet d'une surveillance permanente et les modifications de leur cycle de vie ont été consignées dans le cadre d'un projet officiel de réévaluation. La période de réévaluation a duré trois ans, conformément aux principes comptables reconnus. Les éléments utilisés pour déterminer les cycles de vie des différentes catégories d'actifs avaient été approuvés par la direction mais n'ont pas été officiellement documentés. Mais puisque cette information est utilisée par les vérificateurs externes, le personnel des départements a dû revoir le processus d'évaluation de la méthode du cycle de vie et expliquer les décisions qui avaient été prises à cet égard.

121. Dans le département C, le personnel s'est basé sur les taux d'amortissement fiscal, établis par le bureau central du revenu, pour établir les cycles de vie et les taux d'amortissement de certaines catégories d'actifs. Des contractuels ont été engagés pour vérifier les taux du bureau du revenu au regard des périodes de recouvrement indiquées pour ces catégories d'actifs. L'annexe D contient la liste des cycles de vie par catégorie d'actifs et organisation.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les départements devront :

- a. vérifier si leur directives sur l'amortissement correspondent à leurs pratiques d'utilisation des biens et à leurs directives de maintenance;
- b. demander officiellement à leur BCT qu'il finance entièrement l'amortissement cumulé à compter de la date d'adoption de la CE;

Amortissement

122. Les organisations participantes utilisaient un amortissement uniforme et des durées de vie utile standard pour toutes leurs immobilisations parce qu'elles ne disposaient pas de l'information nécessaire pour faire autrement. En outre, deux d'entre elles étaient aux prises avec de gros problèmes de fonds de roulement pour n'avoir pas demandé de fonds pour l'amortissement cumulé au moment de leur transition à la CE. L'insuffisance à ce titre était due aux effets de l'inflation dans l'armée – laquelle est habituellement plus forte qu'ailleurs – à la fluctuation des taux d'intérêts et à la réduction de l'amortissement. Malheureusement, les vérificateurs externes ont rejeté la méthode d'amortissement de ces organisations parce qu'elle ne tenait pas compte du fait que les vieilles plates-formes auraient peut-être besoin d'un plus grand entretien, qu'elles seraient moins disponibles et qu'elles seraient éventuellement surévaluées. Les vérificateurs ont donc insisté fortement auprès du personnel pour qu'il adopte des modèles d'amortissement plus appropriés.

- c. obtenir le soutien des vérificateurs externes et du BCT pour affecter les coûts excédentaires de la maintenance au remplacement de l'équipement;
- d. vérifier que les directives, les pratiques et les méthodes d'amortissement sont documentées et leur raison d'être expliquée.

123. Dans le département B, les services militaires utilisaient un amortissement uniforme pour enregistrer l'utilisation des biens immobilisés pendant leur durée de vie utile. Ils procédaient de la même façon pour les améliorations et les pièces réparables. Comme il a été dit plus haut, les vérificateurs externes ont rejeté cette démarche. Ils voulaient que les services utilisent plutôt la méthode de la courbe de disponibilité¹² et des coûts de maintenance des grosses plates-formes ainsi que la méthode de la séparation en éléments. Même si, dans ce département, cette dernière méthode avait été essayée pour les pièces principales d'équipement, on a décidé de continuer à utiliser la méthode de l'amortissement uniforme pour consigner l'utilisation des biens parce que les services militaires ne disposaient pas de l'information nécessaire sur les coûts de maintenance pour adopter une autre méthode.

124. Comme il a été indiqué ci-dessus, les départements A et B ont dû composer avec un épuisement majeur de leur compte de fonds de roulement étant donné qu'aucune somme pour l'amortissement cumulé ne leur avait été versée à l'époque de leur transition à la CE. Les personnes interviewées du département A ont indiqué que près de 200 millions de dollars d'amortissement cumulé figuraient à leur dernier rapport de situation financière. Mais cette source s'était rapidement épuisée car les sommes avaient été affectées au paiement des achats d'actifs.

125. Malgré tout, le fonds d'amortissement ne pourrait à lui seul constituer une réserve suffisante pour soutenir le programme de remplacement de l'équipement. Par exemple, il coûterait, aujourd'hui, au moins 200 millions de dollars pour remplacer un aéronef qui valait 100 millions de dollars il y a 20 ans. Quoi qu'il en soit, le fonds d'amortissement ne peut dépasser les 100 millions de dollars à moins que des améliorations soient apportées à l'équipement puis capitalisées. Et puisque cette situation se répète pour une gamme d'équipements, le fonds de remplacement prend sans cesse du retard. Le département A utilisait un modèle de maintenance, approuvé par les vérificateurs externes, qui affectait la partie du fonds de maintenance excédentaire au remplacement des actifs. Ainsi, si le département avait budgétisé 100 millions de dollars pour la maintenance, et les avaient obtenus, et s'il n'en avait utilisé que 80 millions de dollars, le solde serait versé dans le fonds de remplacement et ce dernier, utilisé pour compléter le solde du fonds d'amortissement cumulé qui a été réservé pour le remplacement des actifs.

126. Il fallait des stratégies novatrices pour enrayer les effets sur les besoins de remplacement de l'équipement de l'inflation dans l'armée, de la fluctuation des taux de change et de la réduction de l'amortissement. Mais puisque aucune stratégie n'avait été mise au point, les départements A et B avaient tous deux besoins d'injections fréquentes de capitaux pour maintenir leurs programmes de biens d'investissements. Les personnes interviewées ont dit

¹² Courbe de disponibilité – Les vérificateurs externes ont proposé au pays B une méthode pour faciliter la comptabilisation de la durée de vie utile des biens amortissables vieillissants.

qu'en plus d'obtenir des fonds pour l'amortissement cumulé, les organisations auraient avantage à tenir un registre des paiements pour amortissement et à comparer ces paiements à l'encaisse disponible. On obtiendrait ainsi de l'information sur l'incidence de la réduction de l'amortissement sur le fonds de roulement et s'assurerait de disposer d'une encaisse suffisante pour combler les besoins de capitaux. Autrement, la direction pourrait croire, à tort, qu'elle dispose à cette fin d'une encaisse plus importante qu'en réalité.

Désuétude des stocks

Pratiques exemplaires et leçons retenues

L'adoption de la CE est une occasion de régler les problèmes des excédents, de la désuétude et du contrôle des stocks. Dans ce contexte, on recommande aux départements :

- a. d'établir un plan d'identification, d'évaluation et d'élimination des stocks excédentaires et désuets;
- b. de concevoir une méthode de gestion des stocks excédentaires et désuets reposant sur des formules éprouvées et cohérentes et incluant une définition explicite de ce qu'est un actif excédentaire, désuet et de réserve;
- c. de s'assurer d'expliquer les hypothèses sous-tendant le plan et la méthode;
- d. de solliciter les commentaires des vérificateurs externes sur la pertinence de la méthode de gestion des stocks et d'en donner suite, le cas échéant;

Identification et évaluation des stocks désuets et des biens excédentaires

127. Avant de passer à la CE, les organisations participantes exploitaient un système d'approvisionnement conventionnel et se sont retrouvées avec de grandes accumulations de biens excédentaires et désuets. Le personnel de la logistique a hérité la difficile tâche d'identifier, d'évaluer et d'aliéner ces biens. Malheureusement, beaucoup de ces articles ne passaient pas par le système d'approvisionnement et étaient éparpillés à la grandeur des organisations. Il y avait aussi le problème de la distinction entre les biens désuets et les biens purement excédentaires. Le personnel a avoué avoir eu de la difficulté parfois à déterminer si des biens étaient effectivement excédentaires ou s'ils étaient conservés en vue d'un usage futur particulier.

128. Apposer une valeur à ces biens était encore plus difficile que d'évaluer ceux qui étaient en service. En plus de rechercher le prix initial, il fallait attribuer une valeur résiduelle aux biens désuets et une valeur de revente ou d'aliénation aux biens excédentaires. Dans le cas des biens désuets, il fallait également une provision pour désuétude des stocks. En outre, le personnel devait, selon les circonstances, budgétiser et prévoir pour la désuétude. Ceci demandait de justifier les estimations de la désuétude des stocks et d'expliquer la démarche choisie. Le personnel du département devait pouvoir justifier la méthode choisie et la soutenir devant les vérificateurs externes et y apporter les rajustements nécessaires, s'il y avait lieu.

129. Il y a eu des prises d'inventaire et un nombre incalculable de biens désuets ont été découverts et éliminés des registres des organisations au moment du passage à la CE. Le personnel a, par la suite, établi une provision pour désuétude des stocks. Le département A a mis au point un

- e. d'effectuer une analyse complète de leurs stocks et d'employer une méthode approuvée pour identifier et évaluer les biens excédentaires et désuets;
- f. de budgétiser pour la désuétude des stocks et de viser haut lorsqu'ils déterminent la provision à cette fin;
- g. de formuler une directive qui limite l'accroissement annuel des niveaux des stocks. Ceci incitera le personnel à éliminer les biens désuets et excédentaires avant d'en acheter d'autres.

modèle de désuétude des stocks qui exigeait de coter les principaux articles en stock sous le rapport de la valeur monétaire. En vertu du modèle, les articles utilisables étaient inscrits au plein prix d'achat, les articles douteux évalués à la moitié du prix initial et les articles désuets, à une valeur nulle (0 \$). L'exercice, qui a touché 80 p. 100 des stocks du département, a permis d'obtenir des valeurs de référence pour le calcul électronique de la provision annuelle pour désuétude des stocks. Dans le département en question, on radia d'articles désuets dans les années financières 1991-1992 et 1999-2000, respectivement.

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

130. Bien que les vérificateurs externes approuvaient en principe la méthode de la désuétude, ils ont reproché, jusqu'à récemment, au département A son incapacité à justifier ses calculs à l'aide de formules éprouvées et cohérentes. Les personnes interviewées ont souligné qu'on ne pouvait trop insister sur l'importance de prévoir une provision suffisante pour désuétude des stocks.

131. Le personnel du département A croyait qu'il serait nécessaire d'établir dans l'avenir un budget pour l'aliénation des biens désuets compte tenu de l'accroissement régulier du nombre des aliénations. On a aussi constaté que l'accumulation des biens excédentaires risquait de devenir excessive comme le montre le cas qui

est survenu en 1991 dans le département A. Ce département avait constitué un stock d'obus pour frégate

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

Selon les personnes interviewées, cette situation était attribuable au fait que les gestionnaires de l'approvisionnement avaient achetés les obus en fonction des niveaux de stock recommandés par le fabricant plutôt qu'en fonction de l'utilisation réelle. La provision pour désuétude des stocks – établie en 1991 et couvrant la totalité de la valeur des actifs – avait rapidement fondue. L'organisation s'est dotée depuis d'une politique selon laquelle la balance d'inventaire une année donnée ne peut pas dépasser la balance enregistrée à la fin de l'année précédente. Cette pratique réduit les dépenses inutiles et force l'Armée à utiliser ou à éliminer les vieux articles avant d'en acheter des neufs.

Art.
13(1)(a)
15(1)

132. Les vérificateurs externes du département B s'inquiétaient des grandes quantités d'articles désuets qui figuraient toujours au registre comme biens actifs. Selon le rapport de vérification de 1999, le département B détenait de biens désuets dans ses stocks Les gestionnaires du département ont alors effectué une analyse exhaustive de l'utilisation des stocks. Les articles désignés désuets par les vérificateurs étaient évalués au regard de critères d'utilisation particuliers puis les modes d'utilisation étaient comparés avec ceux d'articles semblables. L'exercice a permis au département de faire passer ses stocks désuets

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

133. Mais à cause d'une certaine confusion dans la définition des stocks excédentaires et des stocks désuets, des articles excédentaires ont été désignés désuets. De plus, il y a eu des cas où des articles en stock étaient conservés dans la réserve parce que le département n'avait plus les moyens d'en acheter d'autres. À cause de ces situations et de l'absence d'un plan d'aliénation des stocks désuets, le personnel d'entrepôt était réticent à se débarrasser d'autres articles. En dépit d'efforts concertés pour corriger les anomalies, le département B continue de trouver des biens désuets qui ne sont pas inscrits dans le registre des biens immobilisés.

134. Le département C s'était doté d'une méthode générale qui lui permettait de traiter la désuétude des stocks au point d'acquisition et d'accorder un crédit pour le matériel désuet qui était rapporté afin que d'autres unités puisse l'utiliser. Le processus avait été conçu pour empêcher les gestionnaires des approvisionnements d'accorder aux utilisateurs le plein crédit pour du matériel inutile et pour les inciter aussi à accepter la responsabilité de la radiation du matériel désuet, excédentaire ou irréparable. Mais la direction refusa le modèle parce qu'elle le jugeait trop complexe. Au moment de notre visite, l'opinion générale à propos de la question de la désuétude voulait qu'elle soit déterminée en fonction de l'âge et de l'utilité non pas par l'application d'un facteur de désuétude complexe.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les personnes interviewées ont unanimement convenu de la nécessité de se doter d'un plan comptable (PC) personnalisé bien structuré et calibré pour être en mesure de générer des états financiers vérifiables, surtout si la production des états financiers était assujettie à des critères de temps et d'économie.

En conséquence, les organisations qui adoptent la CE devraient s'assurer que leur PC :

- a. rapporte correctement les actifs figurant dans les registres comptables;
- b. appuie les besoins d'information financière de la direction de façon opportune et économique;
- c. est suffisamment souple pour s'adapter aux nouveaux principes et conventions comptables et combler de nouveaux besoins.

PC

Structure et taille

135. Les organisations visitées ont constaté qu'il fallait un travail colossal pour modifier leur plan comptable (PC) en fonction des exigences de la CE. Elles devaient d'abord vérifier si le plan avait la structure nécessaire pour produire des comptes d'actifs et de charges et assurer un enregistrement conforme de tous les actifs dans le grand livre général. Les départements ont également dû simplifier leurs PC tout en leur donnant assez de souplesse pour réagir efficacement et rapidement aux nouvelles exigences de la comptabilité. Cela a aussi exigé de réviser les systèmes comptables afin qu'ils puissent communiquer avec les nouveaux PC.

136. Les départements A et B ont constaté que leur PC pour la comptabilité de caisse était trop élaboré pour produire au moment opportun des résultats financiers significatifs, et ce, à cause du principe selon lequel les dépenses en espèces devaient être gérées par les sections. Il leur a donc fallu réaligner leur plan pour être en mesure d'enregistrer et de rapporter l'information financière afin de réaliser les avantages de la CE. Ils ont également vérifié si le plan pouvait produire des comptes d'actifs et de charges et de les relier au grand livre général, et si le

nombre de comptes était réduit à un niveau pratique. Après avoir établi la structure de leur PC, les organisations ont dû reprogrammer leur système comptable en fonction de la nouvelle présentation du plan.

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

137. Le département B, par exemple, a dû éliminer de son grand livre général
..... comptes de provision et prévoir un moyen pour enregistrer les coûts de maintenance. Le PC
devait également contenir moins de comptes et centres de coûts afin de garantir la
production opportune d'informations cohérentes. Toutefois, le personnel jugeait le projet difficile
à exécuter parce qu'il exigeait de reprogrammer entièrement les systèmes des immobilisations du
département. Dans le département A, par contre, on a constaté que le fait d'avoir réduit la taille
du PC avait considérablement amélioré la fiabilité et l'opportunité des rapports financiers.
Compte tenu de l'ampleur et de la complexité des opérations du département C, le personnel de
la comptabilité a dû incorporer au PC un logiciel de transition, relié aux systèmes sources, pour
compiler l'information comptable exigée et la présenter dans un format facile à transposer dans
les comptes du grand livre général.

138. Toutes les personnes interviewées ont convenu qu'un PC personnalisé, convenablement
structuré et calibré était nécessaire pour pouvoir produire, au moment opportun et de façon
économique, des états financiers vérifiables pour la CE.

Autres questions relatives à la CE

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les expériences relatives à l'embauche de contractuels pour mettre en œuvre la CE ont été diversifiées. Les nombreuses leçons qu'on en a tirées justifient d'encadrer la pratique d'impartition dans ce domaine afin de s'assurer que :

- a. les demandes de propositions sont conformes, explicites et adéquatement documentées;
- b. les exigences des contrats sont réalistes et les échéanciers peuvent être respectés;
- c. les contrôles de la qualité sont prévus au contrat et les conséquences d'un rendement inacceptable bien expliquées;
- d. les exigences du contrat sont examinées en compagnie des contractuels et l'entente résultante est bien documentée;

Aide contractuelle

139. Toutes les organisations participantes ont eu abondamment recours à des services de contractuels pour la CE et ont parfois eu des problèmes à gérer les activités prévues aux contrats. L'examen qu'ont fait les vérificateurs externes des produits finis a révélé que la qualité était inégale et que les contractuels n'avaient pas toujours respecté les échéanciers ou les exigences du contrat. Ils ont aussi constaté que les départements n'en n'avaient pas toujours eu pour leur argent.

140. Dans le département A, les vérificateurs externes ont remarqué que le travail était de qualité inégale et pas toujours exécuté dans le temps prescrit. De plus, des signes indiquaient que l'évaluation des coûts et des avantages de l'embauche de contractuels n'avait pas toujours été correctement effectuée. À ce propos, les vérificateurs croyaient que les spécialistes militaires étaient les plus qualifiés pour évaluer le matériel militaire spécialisé et qu'on devrait engager des gens de l'extérieur pour examiner la méthode d'évaluation. Toujours selon ces derniers, des sommes importantes ont été gaspillées pour des services de contractuels qui n'ont pas donné de bons résultats. Les personnes interviewées des départements B et C ont fait des observations semblables.

- e. un dossier complet et descriptif du processus d'adjudication du contrat est conservé;
- f. les coûts et avantages d'engager des contractuels sont évalués en tout premier lieu.

141. Le département C a été aux prises avec les plus gros problèmes de contrat. C'est d'ailleurs ce qui l'a incité à créer un groupe de surveillance, composé de vérificateurs externes et internes, pour l'aider à gérer les risques potentiels liés aux affectations par impartition. Le groupe a décelé un certain nombre d'anomalies dans le travail des contractuels, y compris des écarts majeurs qui ne s'expliquaient pas. Qui plus est, il a constaté que les contractuels ne respectaient pas toujours les normes et les critères énoncés dans l'entente contractuelle, ou qu'ils ne livraient pas de produits acceptables dans les délais. Les

vérificateurs externes ont attribué les anomalies en partie au fait que les exigences élaborées par le personnel étaient si rigoureuses que le contrat avait rebuté les entrepreneurs dignes de confiance.

142. L'évaluation des immobilisations qui s'est déroulée dans le département C est un bon exemple de difficulté contractuelle dont les conséquences ont été graves. Les contractuels devaient aider le département C à produire les coûts historiques de son assiette d'immobilisations. Le personnel du département avait déjà amassé une grande quantité de données pertinentes mais ne disposait pas de documents pour justifier les coûts. Le travail des contractuels consistait à établir une estimation acceptable des coûts de l'assiette d'immobilisations de ce département. Après beaucoup de temps, d'efforts et d'argent, les contractuels n'ont pas pu produire le résultat demandé. Les écarts entre les chiffres des contractuels et ceux du département atteignaient dans beaucoup de cas les .. p. 100. Les vérificateurs externes refusèrent les chiffres des contractuels.

143. Le département C a eu des problèmes semblables par rapport à l'évaluation de ses systèmes d'armes. Les contractuels lui avaient recommandé d'inscrire ces actifs à son bilan en s'appuyant sur des conventions comptables plus permissives. Les vérificateurs externes ont rejeté la démarche et, devant l'ampleur des anomalies et d'autres lacunes comptables, ils ont refusé de certifier les états financiers du département. La leçon à retenir de ceci est qu'il faut éviter les échéanciers trop exigeants qui risquent de forcer les gens à prendre de mauvaises décisions.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les personnes interviewées ont constaté que le passif des congés accumulés n'était pas toujours enregistré sur support électronique fiable. La mise en œuvre de la CE a été l'occasion de corriger le problème. On conseille donc aux départements de s'assurer :

Passif des congés accumulés

144. La principale difficulté à laquelle se butait le personnel des organisations participantes pour calculer le passif des congés accumulés était de vérifier si l'information extraite des systèmes était exacte, complète et conforme à la directive des départements. En outre, on demandait qu'une provision pour congés accumulés soit incluse dans le bilan. Le personnel devait parfois calculer manuellement les chiffres parce qu'il n'y avait pas de

données électroniques fiables. Compte tenu la taille et la complexité de la plupart des organisations de défense, un tel travail manuel est à la fois exigeant et inefficent.

- a. qu'une directive énonce les cas où il est permis d'accumuler les congés et que cette directive est communiquée et appliquée;
- b. que l'information sur les congés de long service est validée avant de calculer le passif des congés accumulés;
- c. qu'une méthode de calcul de la provision pour congés accumulés est élaborée et soumise à l'approbation des vérificateurs externes avant son application;
- d. qu'une provision pour congés accumulés est créée et appuyée par des documents adéquats expliquant les raisons du montant retenu.

145. Deux des organisations participantes ont eu des difficultés à produire les chiffres du passif des congés accumulés. Dans les cas du département A, les vérificateurs externes s'inquiétaient du fait qu'on avait pas pu créer une provision pour congés accumulés et qu'il n'y avait aucune directive indiquant les circonstances où il était permis d'accumuler des congés. Dans le département B, les chiffres relatifs aux congés accumulés devaient être calculés à la main à l'aide d'une formule parce qu'on n'avait pas saisi les bonnes données dans le programme .
..... Le système de rémunération que le programme a remplacé ne contenait pas de données sur les congés de long service qui auraient pu être transférées dans le nouveau système.

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

146. Pour pouvoir générer le passif des congés accumulés dans le personnel devait scruter données – ou dossiers personnels – calculer les chiffres et les saisir dans Une fois les chiffres détaillés introduits dans le système, le calcul du passif des congés accumulés s'effectuait automatiquement. Les vérificateurs externes ont quand même critiqué la façon dont certaines transactions avaient été traitées. D'ailleurs, on analysait encore des factures au moment de notre visite. Le département Croit qu'il vivra la

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

même expérience l'an prochain lorsqu'il remplacera son système de rémunération militaire par le système Le département B, quant à lui, anticipait les mêmes problèmes parce que son système militaire souffrait des mêmes lacunes que l'ancien système civil.

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

147. Les personnes interviewées croyaient qu'on devrait utiliser le système d'information financière pour faire le suivi et l'enregistrement des congés accumulés et s'assurer que les calculs sont exacts. À leur avis, l'intégrité et le statut professionnels d'une organisation dépendaient de la façon dont elle offrait ses services.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

L'importance et la complexité des transactions relatives aux ventes militaires à l'étranger justifient :

- a. de formuler une politique sur la comptabilisation de ces transactions;
- b. et de la faire approuver par les vérificateurs externes avant de l'appliquer. On devra également créer un mécanisme adéquat pour pister les coûts des transactions et les rapporter dans les états financiers.

Ventes militaires à l'étranger (VME)

148. Les ventes militaires à l'étranger (VME) étaient perçues par les organisations de défense comme les activités les plus importantes mais aussi les plus difficiles à suivre, à évaluer et à signaler. La comptabilisation des VME suscitait des discussions animées entre les groupes d'intérêts des départements mais aucune solution définitive n'avait été arrêtée. Les vérificateurs externes et internes ont finalement mis au point une solution que toutes les parties en cause ont jugée acceptable.

149. Le personnel du département C ne réussissait pas à trouver un terrain d'entente sur la façon de traiter les VME pour la comptabilité d'exercice. Il a fallu l'intervention des groupes de vérification externes et internes pour faire avancer les choses. La procédure de comptabilisation qu'ils ont proposée a été décrite dans une entente officielle que le département C et l'administration centrale ont tous deux approuvée. Les vérificateurs externes ont souligné l'importance de créer un mécanisme adéquat pour pister ces transactions complexes et importantes et en rapporter les coûts dans les états financiers. Selon ces derniers, si les coûts des transactions ne sont pas captés au début de l'instauration de la comptabilité d'exercice, les choses peuvent rapidement devenir difficiles à gérer.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Compte tenu des expériences des organisations étudiées, nous avons formulé les conseils suivants à l'égard du traitement de la maintenance en service :

- a. formuler une définition précise de cette activité pour les besoins de la CE;
- b. créer un mécanisme pour pister et signaler ce passif;

Maintenance en service

150. La maintenance en service était une activité étroitement surveillée au sein de l'administration fédérale du pays C. Le département C était tenu de déterminer et d'évaluer son passif de maintenance en service et d'en faire état dans les notes accompagnant ses états financiers. Ceci représentait un travail laborieux.

151. La principale difficulté par rapport à la maintenance en service était d'en donner une définition exacte. Les ingénieurs militaires ont essayé de déterminer ce qu'englobait l'activité et de l'évaluer mais ont trouvé la chose difficile à cause de ses ramifications politiques. À leur avis, la valeur assignée à la maintenance en service dépendait de la perception du public et de l'acceptabilité des réparations par opposition à la maintenance. Au

- c. s'assurer que la maintenance en service est comprise dans le processus de planification opérationnelle annuelle;
- d. vérifier que les raisons et les critères qui sous-tendent la détermination et l'évaluation du passif de la maintenance en service sont convenablement documentés.

moment de notre passage, la Force aérienne du département C essayait de définir l'activité et le département C, de son côté, en rapportait certains des coûts dans son rapport annuel. Le département fournissait parfois des renseignements supplémentaires qui n'étaient pas exigés par la loi afin de donner une image plus exacte de ses résultats financiers. Le problème demeurait cependant sans solution au moment de notre visite. Les départements A et B tenaient absolument à relier les coûts de la maintenance aux dépenses d'établissement et à l'amortissement mais n'accordaient pas aux coûts de la maintenance en service un traitement rationnel.

Anomalies du traitement des achats

152. Le traitement des commandes d'achat était difficile dans les organisations que nous avons visitées. Il n'y avait aucune régularité dans la façon dont les transactions s'effectuaient ou étaient enregistrées.

153. En vertu des politiques des départements sur le déroulement et l'enregistrement des achats, on devait préparer une commande d'achat pour chaque transaction et effectuer les paiements sur production des factures correspondantes. Mais, selon les témoignages de personnes des départements B et C, les achats de matériel et de fournitures s'effectuaient verbalement, sans les documents exigés. On a également rapporté des cas où les documents avaient été mal classés ou éliminés. Il en résultait parfois que les quantités de matériel achetées dépassaient largement les besoins et que, faute d'engagements officiels, les gestionnaires dépensaient plus d'argent qu'ils en avaient, ce qui entraînait des dépassements de budget. Les vérificateurs externes ont jugé ces pratiques contraires aux principes de saine gestion et de contrôle. Il a été difficile aux départements de faire attester la fiabilité de leurs dossiers financiers. Dans un département en particulier, les vérificateurs externes ont refusé de certifier les états financiers de l'organisation.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

En temps normal, les faiblesses des contrôles et des procédures liés aux achats sont inacceptables aux yeux des vérificateurs internes et externes. Les lacunes observées dans les départements étudiés compliquaient le travail, déjà exigeant, de la mise en œuvre de la CE.

Si l'on pouvait éliminer au moins quelques-unes des faiblesses et formuler une directive explicite sur le traitement des achats, la transition à la CE serait probablement plus facile.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les efforts légitimes qui ont été faits dans le but d'inciter les gestionnaires à réduire le niveau des stocks excédentaires et désuets n'ont pas toujours eu l'effet escompté. C'est pourquoi, il importe que les incitatifs soient bien pensés, clairement articulés et surveillés pendant et après leur application.

Frais de premier établissement : coût de la propriété des actifs

154. Des frais de premier établissement ont été imposés aux départements A et B dans le but de les inciter à réduire la taille de leur assiette d'immobilisations en éliminant les biens désuets et excédentaires. Les personnes interviewées ont souligné que l'initiative avait été un échec parce qu'elle n'était pas réaliste.

155. Le gouvernement percevait des frais de service auprès des départements A et B pour couvrir les coûts liés à la propriété des immobilisations. L'imposition de ces frais avait pour but de rendre les gestionnaires plus conscients de la taille et de la valeur de leur assiette d'immobilisations et de les inciter à mieux prévoir leurs besoins d'équipement. Le gouvernement avait octroyé aux départements un financement initial pour couvrir les frais de premier établissement qui figuraient sur leur bilan de fin d'exercice.

Si le solde des valeurs immobilisées une année était supérieur à celui de l'année précédente, les départements remboursaient le gouvernement. Mais si ce solde était réduit par suite de l'aliénation des biens désuets ou excédentaires, la réduction de l'actif net devenait un profit fortuit pour les départements. On voulait par cette mesure inciter le personnel à éliminer les biens inutilisés ou qui n'étaient plus nécessaires. Malgré cela, les départements A et B ont continué de conserver de grandes quantités de biens désuets et excédentaires car ils ne disposaient d'aucune directive ou instruction pour différencier les biens qui étaient devenus désuets ou excédentaires.

156. Selon les représentants du département B, on permettait au personnel de conserver les biens jusqu'à ce qu'ils soient considérés désuets et, après coup, de les éliminer dans le but d'accroître les fonds pour acheter de l'équipement neuf; on ne devait pas continuer de maintenir des stocks selon le système d'approvisionnement conventionnel. Toutefois, étant donné que le coût des achats d'équipements neufs était beaucoup plus élevé que les sommes reçues pour l'aliénation des biens désuets, le solde de fermeture des actifs augmentait et les départements se trouvaient à être pénalisés à cause de l'accroissement de leur frais de premier établissement, lequel était attribuable aux achats de nouveaux équipements. Mais puisque le gouvernement avait financé les frais de premier établissement de base, aucune pénalité n'était imposée aux départements qui continuaient de maintenir de grandes quantités d'actifs désuets. Cette situation est bien illustrée par l'exemple qui suit. En 1999-2000, dans le but de bénéficier des avantages d'une assiette d'immobilisations réduite, la direction du département B a vendu son stock,
..... l'a radié de ses livres avant la fin de l'année puis l'a racheté l'année suivante.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Puisque, de l'avis général, la CE offre les plus grands avantages lorsqu'elle est mise en œuvre en même temps que l'établissement des budgets selon la CE, on devrait envisager d'appliquer ces deux concepts en même temps.

Les conventions et les systèmes de la CE devraient, à tout le moins, avoir la souplesse nécessaire pour autoriser l'adoption subséquente de la budgétisation selon la CE.

Budgétisation selon la comptabilité d'exercice

157. Dans deux des trois organisations que nous avons visitées, on a exprimé l'avis que l'établissement des budgets selon la CE aurait dû être appliquée en même temps que cette méthode comptabilisation afin de récolter des bienfaits supplémentaires. Les personnes interviewées ont indiqué que la CE était en soi une bonne idée de transition mais que sa vraie valeur était inconnue car on n'en avait jamais mesuré le rendement.

158. Le département A a adopté la budgétisation selon la méthode de la CE peu de temps après avoir fait la transition à la CE, tandis que le département B a attendu quelques années avant d'appliquer la CE et la budgétisation CE. Les personnes interviewées ont souligné qu'une application partielle de la CE n'avait pas aidé au processus décisionnel primaire (budgets). Jusqu'en 1999, le département B avait administré son budget selon la méthode de trésorerie en vertu de laquelle la direction devait répondre des sorties d'argent. Mais les résultats ont été adaptés aux besoins de

la CE et rapportés dans le modèle de présentation réglementaire. En réalité, le département B avait mis sur pied un système de rapport qui avait peu de valeur jusqu'à ce qu'il adopte la budgétisation selon la méthode de l'exercice. Au moment de notre visite, le comité décisionnel supérieur étudiait la possibilité d'utiliser les états financiers et les budgets pour ses décisions relatives aux dépenses en immobilisations et autres. Quoiqu'il en soit, les représentants de ce département croyaient qu'on ne connaîtrait pas le véritable impact de la CE sur le processus décisionnel que 10 ou 15 ans après sa mise en œuvre.

159. Le département A a aligné son système de budgétisation selon la CE sur son programme de délégation des pouvoirs, notamment en ce qui concerne les engagements et les achats. Ce régime financier fournit également des renseignements financiers comparatifs sur les dépenses de personnel et d'exploitation, et ce, pour les années antérieures, courante et prochaines. Les personnes interviewées ont indiqué que depuis la mise en œuvre de la budgétisation selon la CE, le nombre des anomalies dans la gestion financière et dans les contrôles, signalées par les vérificateurs externes, avait considérablement diminué. Dans le passé, les rapports de vérification étaient volumineux et les signalements d'anomalies nombreux. Les rapports de vérification ne comptent plus maintenant que dix pages et la moitié des problèmes rapportés sont mineurs. En outre, le département A a vu sa cote de rendement passer de *satisfaisant* à *bon* après avoir adopté ce mode de budgétisation. Le département C, quant à lui, a décidé de ne pas appliquer en même temps la budgétisation CE et la CE. En conséquence, il n'a pas pu bénéficier des nombreux avantages d'une mise en œuvre intégrale de la comptabilité d'exercice. En résumé, les organisations qui passent à la CE devraient envisager d'appliquer aussi la budgétisation selon la CE avec des mécanismes d'établissement des coûts des produits pour compléter leurs nouvelles initiatives de comptabilisation.

Passif des sites contaminés

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les départements qui adoptent la CE ont besoin, aux fins de la détermination et du rapport du passif environnemental du nettoyage des sites contaminés, de directives rationnelles qui :

- a. définissent ce qui constitue un site contaminé et, plus particulièrement, un polygone de tir pour les besoins de la CE;
- b. exigent de concevoir des méthodes et des critères appropriés pour la détermination, l'évaluation et l'enregistrement du passif environnemental. Les organisations auront avantage à obtenir le soutien immédiat des vérificateurs externes pour la démarche adoptée;
- c. garantissent que la méthode choisie est homologuée par des autorités externes;
- d. exigent de documenter la méthode d'évaluation des sites et d'expliquer les motifs et les hypothèses qui sous-tendent la détermination et le rapport du passif environnemental du nettoyage des sites contaminés;

Détermination du passif des sites contaminés

160. L'élément crucial à propos des sites contaminés est de déterminer le mode de comptabilisation du passif. On devrait formuler des critères pour indiquer quand créer un passif pour les coûts de nettoyage des sites contaminés. Les défis que le calcul de ce passif représente sont :

- a. établir l'obligation de l'organisation à l'égard du nettoyage de l'environnement;
- b. quantifier le besoin de nettoyage en dollars;
- c. établir les exigences de rapport.

161. Les départements A et B se sont dotés de directives qui décrivaient les critères de la détermination d'un passif environnemental ou du nettoyage des sites contaminés. Les deux organisations ont indiqué que, à moins d'être tenues de rétablir des sites contaminés, ou de payer pour leur rétablissement, elles ne prévoiraient pas de passif ou de provision à cette fin. Le département C, quant à lui, commençait tout juste à examiner la question. En conséquence, il ignorait s'il possédait des sites contaminés et quels en seraient les coûts de rétablissement. Il lui a fallu d'abord préciser ce que la phrase « site contaminé à nettoyer » englobait et faire homologuer la méthode d'estimation des coûts qu'il comptait utiliser pour établir le passif environnemental du rétablissement des sites. Le département devait, à cette fin, obtenir une définition précise des polygones de tir (p. ex., champ de tir pour l'artillerie, bunker) et trouver une façon de déterminer le nombre de polygones de tir et d'en évaluer le matériel.

162. Dans les cas de contamination touchant à la fois un polygone de tir et des bunkers, on devait s'assurer que les frais de nettoyage n'étaient pas comptés en double. Selon la définition d'un polygone de tir, établie par les autorités gouvernementales de la protection de l'environnement, le département C pourrait avoir à s'occuper du nettoyage et/ou de la destruction des cartouches chargées dans les polygones de tir des havres ou dans le désert. Bien que ce

- e. expliquent clairement l'obligation de vérifier que les chevauchements de contamination sont traités sans doublement des frais de rétablissement estimés;
- f. précisent une durée de vie déterminée pour le passif environnemental infini pour les besoins de la CE.

département devait produire une estimation des coûts définitifs de rétablissement et de nettoyage, certains passifs environnementaux avaient des durées de vie indéterminées. Pour résoudre le dilemme, la FA du département C négocia une entente avec les vérificateurs externes en vertu de laquelle la durée de vie maximale d'un passif environnemental ne devait jamais dépasser 30 ans. Ceci a permis à la FA de produire un budget à court terme de même qu'un plan quinquennal pour redresser son passif environnemental. Les personnes interviewées ont recommandé que les organisations de défense obtiennent l'appui des vérificateurs externes pour les méthodes, les processus et les contrôles qu'elles établissent aux fins de la détermination, de l'évaluation et de l'enregistrement des passifs pour le rétablissement environnemental.

Actifs incorporels

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Bien que la capitalisation des immobilisations incorporelles soit nécessaire en CE, on n'a pas accordé la priorité à cet exercice lors de la mise en œuvre. Les organisations devraient être prêtes à comptabiliser les actifs incorporels dans leurs états financiers CE quoique, dans la plupart des cas, ces actifs ne seront pas parmi les premiers éléments importants à traiter.

Identification des actifs incorporels

163. Aucune des organisations que nous avons visitées ne capitalisait ses actifs incorporels. Le département C ne possédait aucun actif incorporel et le département B ne possédait pas l'information requise à cette fin. Au moment de notre visite, le département C avait entamé la rédaction d'une directive sur la capitalisation et l'évaluation d'un logiciel commercial mis au point dans ses services.

Formation

Pratiques exemplaires et leçons retenues

La formation a présenté des difficultés majeures pour les organisations participantes. Compte tenu de leurs expériences sur le plan de la formation dans le cadre de la mise en œuvre de la CE, nous avons conclu que les cours de formation et les modes de prestation proposés devaient permettre de s'assurer que :

- a. le personnel est en premier lieu instruit sur les répercussions de l'adoption de la CE et la production des résultats. On devrait expliquer pourquoi l'organisation adopte la CE et quelles en seront les répercussions sur la direction et le personnel;
- b. la matière est explicite et exempte de jargon technique et d'illustrations complexes;
- c. la prestation de la formation est convenablement priorisée et dirigée en conséquence;

Formation et éducation

164. Dans toutes les organisations étudiées, les personnes interviewées avaient l'impression que la formation n'était peut-être pas appropriée. La formation portait principalement sur la production d'un résultat spécifique et sur le grand livre général, sans jamais aborder les répercussions de la mise en œuvre de la CE. En conséquence, les gestionnaires et le personnel ignoraient le bien-fondé des tâches particulières de la CE ou comment celles-ci s'intégraient dans le fonctionnement général de la Défense. Deux des organisations visitées avaient offert la formation en premier lieu aux échelons supérieurs de l'organisation. Dans ce cas, la formation du personnel du dernier échelon n'a pas commencé avant que la mise en œuvre de la CE soit déjà bien avancée. Les personnes interviewées étaient d'avis que la prestation tardive de la formation aux niveaux opérationnels a contribué à la production de renseignements comptables incomplets, inexacts, incohérents et de fiabilité douteuse.

165. Les personnes interviewées ont souligné l'importance de préciser à la direction et au personnel que la mise en œuvre de la CE supposerait des modifications radicales de leurs opérations commerciales. Elles ont aussi indiqué qu'il serait plus économique pour une organisation de former de jeunes gestionnaires afin d'éviter d'avoir à recommencer chaque fois que des gestionnaires partent à la retraite ou sont remplacés. Les instructeurs devraient dans ce cas avoir accès au plan de relève du département. Les personnes interviewées croyaient également qu'il fallait instruire les membres du Parlement sur les coûts, les avantages et les répercussions de l'initiative de la CE autrement le gouvernement risquait de ne donner qu'un appui théorique à la CE et de continuer d'utiliser la comptabilité de caisse.

- d. le matériel de formation prévoit un moyen d'instruire les remplaçants et d'atténuer la perte de la mémoire collective;
- e. la prestation de la formation est programmée pour coïncider avec la transition à la CE.

166. Dans le département A, les cadres supérieurs étaient tenus de suivre des cours sur la CE et de faire un examen final. Malheureusement, la formation portait principalement sur des concepts techniques et financiers difficiles à saisir par les gestionnaires fonctionnels. En conséquence, beaucoup d'entre eux n'ont pas su reconnaître les répercussions de la transition à la CE ni réagir à celles-ci. Les personnes interviewées du département B ont indiqué que la formation à la CE était superficielle et tout au plus inopportune. Il semble que les instructeurs aient agi trop tôt et trop expéditivement. En outre, la matière était beaucoup trop technique et complexe pour des gestionnaires. En conséquence, le personnel n'ayant pas les connaissances requises pour extraire l'information, il a refusé d'utiliser les systèmes de la CE. À cause de taux d'attrition élevés non prévus dans le département C, on a été obligé de décentraliser les cours de formation et leur prestation a été irrégulière.

PARTIE 3 : IMPACT SUR LES PROCESSUS COMMERCIAUX COURANTS

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Le personnel des groupes des finances devrait, autant que possible, vérifier en conjonction avec les principaux groupes d'intérêts que :

- a. les processus administratifs ministériels sont validés et normalisés avant la formulation des conventions de la CE;
- b. ces conventions conviennent aux pratiques commerciales confirmées.

Processus administratifs et politique de la comptabilité d'exercice

167. Un point majeur que les décideurs doivent prendre en compte est de déterminer l'incidence de l'encadrement qu'ils fournissent sur les processus administratifs de l'organisation. La direction doit s'assurer que les rédacteurs des conventions comptables reçoivent un encadrement qui servira les meilleurs intérêts du département – elle devra concevoir un mécanisme pour vérifier si les conventions de la CE conviennent aux pratiques opérationnelles courantes. Dans certains cas, par contre, il peut s'avérer nécessaire de modifier les pratiques qui entravent la gestion efficace de l'organisation et, dans d'autres, de confirmer et de raffiner les processus valables afin de les relever aux normes de la CE.

Discussion et analyse

168. Le principal message qui émerge des initiatives de mise en œuvre de la CE est que les gens doivent modifier leur façon de faire des affaires. Les pratiques

opérationnelles qui étaient acceptées, ou du moins tolérées, en comptabilité de trésorerie ne sont plus admissibles. Par exemple, dans le département A, une trop grande accumulation de biens excédentaires et désuets – découverte par suite de l'identification et de l'évaluation des stocks – a incité la direction à adopter la philosophie du juste à temps et à s'engager dans une impartition intensive pour se procurer des services fournisseurs. La direction a dû à cette fin incorporer les critères de la CE dans son processus d'acquisition d'immobilisations et vérifier si les contrats de services fournisseurs leur étaient conformes. En outre, il a fallu procéder à des examens annuels des stocks dans le but de créer une provision pour désuétude et budgétiser en fonction de ce poste à long terme. de stocks désuets ont été radiés.

169. Le département A a également constaté qu'il lui fallait normaliser ses pratiques de gestion des stocks. Il a donc rationalisé ses unités de mesure, imposé des définitions standard des actifs et harmonisé sa nomenclature. Il lui était nécessaire de procéder à ces modifications pour s'assurer que son personnel de la comptabilité adopte une démarche commune à l'égard du classement, de l'identification et de l'évaluation des stocks. Les responsables des conventions, quant à eux, ont réalisé l'importance de bien étudier les répercussions en aval de la désignation de la propriété des actifs. D'ailleurs, la désignation de la propriété des actifs et l'attribution au personnel de la logistique de responsabilités en matière de CE, a engendré d'importants arriérés de travail et a considérablement ralenti les opérations.

170. Le département B a eu des problèmes semblables par rapport à la désuétude de ses stocks, au grand nombre de biens excédentaires et à des pratiques de gestion des stocks non standard. On a aussi constaté qu'il devait apporter à son programme de biens d'investissement d'importantes modifications afin de redresser les pratiques relatives au transfert des BIEC dans le registre des biens immobiliers et à la capitalisation des améliorations majeures. Le département devait également modifier son PC pour qu'il fasse état des nouveaux processus administratifs de la CE. Ceci a nécessité une reprogrammation majeure des systèmes comptables et un gros investissement dans la formation du personnel. Le département B a réalisé que les directives sur la capitalisation des actifs devaient être minutieusement structurées pour pouvoir déterminer et enregistrer la valeur de toutes les catégories d'actifs matériels. Mais parce que cela ne s'est pas fait, le département doit maintenant modifier sa politique de capitalisation des actifs et retravailler les valeurs de ses immobilisations pour assurer une plus grande couverture de ses assiettes d'immobilisations dans le bilan et éviter les opinions avec réserve sur ses états financiers.

171. Les personnes interviewées du département C ont mentionné qu'il était important d'examiner sans tarder les processus opérationnels puisque ce sont les transactions commerciales qui alimentent le régime financier. En examinant, tôt dans le processus, les méthodes de traitement des stocks, le personnel a découvert des procédures boiteuses, des cas d'incompatibilité avec les conventions CE approuvées et d'autres de non conformité aux pratiques opérationnelles normales. Ainsi, l'obligation qui incombait aux gestionnaires d'approvisionnement d'accorder aux clients le plein crédit pour le matériel excédentaire non utilisé que ceux-ci retournaient, même si la grande partie de ce matériel n'avait aucune valeur, est un exemple de pratique boiteuse. Les clients étaient récompensés parce qu'ils réintroduisaient dans le système des stocks sans valeur, et le département devait absorber des coûts qui n'auraient jamais dû être assumés.

172. La norme de la CE relative à l'établissement des coûts des stocks proposait trois méthodes : la méthode du premier entré, premier sorti (PEPS), la méthode du coût moyen pondéré et la méthode du coût mobile moyen pondéré. Mais celle qui convenait le mieux au département C était la méthode du dernier entré, premier sorti (DEPS), à cause des exigences opérationnelles auxquelles celui-ci était assujéti. À cause de cette situation, il était impossible pour le département de proposer une valeur d'inventaire qui convenait à la CE. En outre, les vérificateurs ont constaté que les directives et les procédures d'achat du département n'étaient pas toujours appliquées. L'achat de matériel et de services s'effectuait souvent verbalement, sans les documents d'usage. Le personnel du département C a indiqué que cette façon de procéder donnait souvent lieu à l'acquisition de matériel en quantités excessives, à l'accumulation de biens excédentaires et à des dépassements de budget. On comprend pourquoi les vérificateurs externes n'ont pu attester la fiabilité des dossiers financiers.

173. Un problème majeur auquel s'est buté le département C pour relever ses systèmes de comptabilité et de gestion des actifs (SGA) aux normes de la CE a été la standardisation de ses processus opérationnels. Les personnes interviewées ont indiqué que cette standardisation ne risquait pas de se produire à court terme parce que l'énorme travail que représentait la conception d'un logiciel rendait beaucoup trop onéreuses les modifications requises. Les organisations étudiées savaient par expérience que les systèmes ne fournissaient pas un bon rendement si on ne vérifiait pas d'abord les processus opérationnelles. Par exemple, c'est l'utilisation de méthodes non contrôlées à qui on a attribué le fait que des transactions de transit, des transactions erronées et des transactions de décaissement refusées sont restées en suspens pendant de grandes périodes, qui a empêché le système comptable de rapprocher le solde des fonds du département C avec le compte de trésorerie. L'élément clé est, essentiellement, de valider les processus opérationnels avant d'entreprendre la formulation d'une politique stratégique quelconque. On évitera ainsi de relier les conventions comptables à des pratiques opérationnelles illogiques ou boiteuses.

PARTIE 4 : L'EXPÉRIENCE DE LA MISE EN ŒUVRE

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Bien que les défis de la mise en œuvre aient été vus à maintes reprises dans ces pages, on s'attarde dans la présente section aux plus importants.

- a. Il est impératif d'offrir la formation aux bonnes personnes et d'expliquer à tous comment la CE sera avantageuse pour leur département et leur organisation (la formation est expliquée en détail aux paragraphes 164 à 166).
- b. La mise en œuvre de la CE en période de rationalisation ajoute à la complexité d'un exercice déjà difficile et accroît les risques d'échec.
- c. On doit accorder une considération adéquate aux répercussions sur la gestion des ressources humaines de la mise en œuvre de la CE.

Aperçu

174. Les organisations participantes ont adopté une démarche progressive pour mettre en œuvre la CE. Au début des années 90, elles ont évalué leurs processus opérationnels, formulé des directives et les ont validées et, enfin, elles ont vérifié et évalué leurs actifs. Après cela, elles ont essayé d'adapter leurs principaux systèmes de gestion des actifs et de comptabilité. Il a fallu entre trois et cinq ans à ces départements pour faire la transition aux rapports CE et d'eux d'entre eux, les départements B et C, ont, depuis, intégralement adopté cette méthode de comptabilisation. Cependant, ces derniers sont encore en train de régler leurs systèmes essentiels et de régulariser leur méthode d'évaluation des stocks et leurs catégories d'immobilisations.

Ressources humaines

175. Toutes les organisations participantes ont signalé qu'elles ne disposaient pas du savoir-faire et des compétences nécessaires pour comprendre et appliquer les critères de la CE. Elles ont donc dû se lancer dans des programmes intenses de formation et de recrutement et faire massivement affaire à des contractuels compétents. De plus, deux d'entre elles ont tenté l'initiative de la CE alors qu'elles étaient en plein processus de rationalisation de leurs effectifs. Leur personnel a été dépassé par l'ampleur des transformations. Les organisations ont perdu une grande partie de leur connaissance collective et comptable alors qu'elles procédaient à des modifications complexes et profondes de leurs systèmes comptables. Parallèlement à cela, tous les départements ont rencontré dans les trois à cinq premières années du projet, une forte résistance contre la mise en œuvre de la CE.

176. Les départements A et B ont engagé des contractuels pour formuler des conventions de CE, semblables à celles utilisées dans le secteur privé, et pour instruire le personnel sur leur mise en application. On a consulté des vérificateurs externes tout au long des processus de formulation et d'application des conventions comptables. Malgré cela, on n'a pas suffisamment priorisé la formation financière. Par exemple, les gestionnaires n'étaient pas au courant des objectifs des départements relatifs à la CE. Les conséquences de la mise en œuvre de cette méthode de comptabilisation n'ont pas bien été comprises par le personnel fonctionnel et ce dernier n'a pas su s'y adapter. En gros, il y a eu un manque de formation suffisante et adéquate et le personnel

était réticent à participer au projet de la CE. Le département C a vécu une expérience semblable à cause d'une formation inadéquate et de la résistance de son personnel à la mise en œuvre de la CE.

177. Les personnes interviewées dans les départements B et C ont affirmé que le projet de CE était lent car il tombait en pleine période de rationalisation, ce qui a ainsi privé l'organisation des moyens nécessaires pour absorber efficacement les nouvelles exigences de la CE. La fonction de comptabilité du département C a perdu sa capacité d'articuler son objectif et d'expliquer les répercussions des résultats financiers obtenus. Les personnes interviewées des deux organisations ont indiqué que leurs départements ont été désavantagés pendant beaucoup d'années à cause de la mise en œuvre de la CE.

Enjeux liés aux actifs

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les départements devraient consulter les principaux groupes d'intérêts, internes et externes, tout au long du processus de formulation des conventions, pour s'assurer que les directives sur le classement, l'identification et l'évaluation des actifs sont claires, cohérentes, faciles à appliquer et pertinentes.

Ces conventions devraient, en outre, prévoir un mécanisme pour pister et gérer les actifs désuets, excédentaires et en transit, de même que des procédures de comptabilisation des actifs non enregistrés, découverts après la transition à la CE.

178. Selon l'expérience des entités étudiées, l'absence de directives appropriées sur le classement, l'identification et l'évaluation des actifs a considérablement ralenti la mise en œuvre de la CE. Qui plus est, ces dernières ont eu de la difficulté à rechercher les biens qui étaient transférés entre les unités étant donné l'absence d'un mécanisme pour faire le suivi des biens en transit. L'accumulation de biens excédentaires, de stocks désuets et de biens découverts après la transition à la CE posait des problèmes particuliers aux départements A, B et C. Les départements A et B devaient également composer avec les conséquences du prélèvement par l'administration fédérale de frais de premier établissement pour couvrir le coût de la propriété des biens.

179. Parce qu'ils ne disposaient pas de directives claires, cohérentes et pertinentes sur le classement des actifs, les services militaires ont dû modifier leurs directives ou en concevoir de nouvelles. Il en a résulté que l'information sur l'évaluation des actifs, générée par ces services, était irrégulière et équivoque. De plus, le personnel militaire a été incapable de corriger les lacunes sur ce plan avant d'avoir réglé les problèmes de classement. Dans le

département C, le problème du matériel en transit empêchait de préciser à qui appartenait les biens acquis ou transférés faute de renseignements suffisants sur les transferts. En outre, les frais de premier établissement¹³ étant perçus comme abstraits et difficiles à appliquer dans les départements A et B, la méthode a connu peu de succès.

¹³ Les questions de principe relatives aux actifs excédentaires, désuets et non enregistrés et aux frais de premier établissement sont décrites à la section 2.

Systemes financiers et registres des actifs

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Tous les départements participants qui ont mis en œuvre la CE ont été aux prises avec des problèmes de systèmes et d'information sur les actifs, notamment :

- a. absence de registres – registres inexistantes ou incohérents;
- b. incapacité des systèmes financiers de se connecter aux systèmes des biens matériels et des immobilisations.

En conséquence, les organisations qui adoptent la CE doivent :

- a. aborder l'exercice avec des stratégies pour procéder à l'évaluation des actifs malgré les lacunes dans les registres et l'information;
- b. concevoir un SGA intégré capable de se connecter à leurs systèmes de comptabilité et principaux systèmes sources afin d'être en mesure de générer, au moment opportun, des renseignements pertinents et fiables pour la CE.

180. Selon les témoignages des organisations visitées, il y avait dans leurs systèmes financiers et leurs registres des actifs, lorsque ceux-ci existaient, des imprécisions, des incohérences, des répétitions et des lacunes. Ces dernières ne pouvaient donc pas générer l'information utilisée en CE. De plus, les systèmes de gestion des actifs et de comptabilité n'étaient pas compatibles entre eux ou avec les systèmes ministériels. Enfin, on s'inquiétait par dessus tout de la capacité de générer des valeurs de référence acceptables pour les immobilisations et les stocks et de relever les systèmes sources aux normes de la CE.

181. Les personnes interviewées ont indiqué avoir eu des problèmes avec les quantités et les valeurs des actifs figurant dans leurs registres et qu'il leur était impossible de vérifier les actifs matériels avec les registres correspondants. De plus, les registres et les systèmes financiers ne pouvaient pas enregistrer les coûts historiques ou d'autres données utilisés en CE. Ces départements n'avaient jamais eu de systèmes comptables qui pouvaient communiquer avec un système intégré de gestion des actifs (SGA). Ils disposaient plutôt de centaines de systèmes périphériques et de registres de biens immobilisés indépendants, externes, qui n'étaient pas reliés au système d'inventaire. D'ailleurs, les départements B et C sont encore en train d'adopter des systèmes et des registres comptables qui leur permettront de générer l'information utilisée en comptabilité d'exercice.

182. Le département A, quant à lui, a adopté la démarche de l'intégration de tous ses systèmes, ce qui lui a permis de relier entre eux tous les modules et de générer l'information utilisée en CE. Selon les représentants de ce département, le système fonctionne très bien et a réussi l'épreuve du temps. Les départements B et C, quant à eux, sont encore en train de mettre à niveau ou de remplacer leurs systèmes

de gestion des actifs et de comptabilité. Ces deux organisations ont eu énormément de difficulté à faire la transition et certaines de leurs bases utilisent encore leurs anciens systèmes. Les choses ne se sont pas arrangées pour le département B : son personnel ne peut utiliser le système obligatoire pour obtenir l'information utilisée en CE, ce qui coûte au département par année.

183. Dans le département C, il y a une multitude de systèmes sources qui devront être relevés aux normes de la CE afin de pouvoir se connecter avec les systèmes comptables centraux. La FA possède, à elle seule, systèmes mais se concentre sur seulement .. systèmes essentiels qui

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

contiennent le gros des articles de forte valeur. À cet égard, la FA a décidé de remplacer ses systèmes boiteux par des systèmes de transition et d'explorer des solutions de rechange en planification des ressources. À ce jour, le système financier du département Bénéficie d'une bonne liaison avec le système comptable et le processus de validation fonctionne bien. Le personnel des acquisitions essaie de réduire le nombre des systèmes à relever aux normes de la CE. Le service des approvisionnements fait des démarches pour instaurer le partage des données comme moyen d'améliorer l'intégrité de l'information en l'état final grâce à l'utilisation plus générale de données communes à la grandeur du département.

PARTIE 5 : CONSÉQUENCES POUR LA VÉRIFICATION EXTERNE

Mise en œuvre de la CE – Point de mire de la vérification externe

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Alors que beaucoup de problèmes liés à la mise en œuvre de la CE étaient difficiles à résoudre à court terme, il y a eu des occasions où l'on aurait pu consulter, à cette fin, des vérificateurs de l'extérieur mais qu'on n'a pas exploitées.

De plus, les départements qui consultaient les vérificateurs externes savaient habituellement s'ils étaient ou non sur la bonne voie.

Le fait d'obtenir l'avis de vérificateurs externes est un exemple qui montre que les organisations peuvent au moins connaître ce à quoi ces derniers s'intéressent avant tout. Lorsque des anomalies sont découvertes pendant la mise en œuvre de la CE, il est alors possible de formuler des stratégies pour les corriger.

Mais même s'il advenait que ces anomalies ne soient pas pleinement éliminées avant une vérification externe, le département pourrait au moins être en mesure de fournir une explication valable.

Les vérificateurs externes peuvent fournir des conseils sur l'acceptabilité de certaines méthodes d'évaluation des biens, surtout lorsque des lacunes dans la tenue des registres empêchent de se fier aux coûts historiques.

184. Dans les organisations visitées, les vérificateurs externes avaient mesuré l'efficacité du projet de mise en œuvre de la CE dans le cadre de leur vérification de fin d'exercice (corroboration). La vérification avait porté sur un large éventail de structures, de plans, de processus, de contrôles, de mécanismes, de registres et de systèmes, et avait pour but d'attester que les états financiers des départements étaient exempts d'inexactitudes majeures. Les vérificateurs se sont référés aux conventions comptables fédérales et au manuel de directives sur la CE de la Défense. Ils ont indiqué qu'ils avaient également vérifié les principaux contrôles comptables, les contrôles de gestion – surtout ceux du système comptable – et les contrôles de surveillance que la direction avaient mis en place. Ils ont aussi fait un essai du processus de surveillance afin de vérifier s'il était suivi, et ils ont examiné, par échantillonnage aléatoire, les articles réparables et les articles en stock.

185. Parlant de leur rapport de fin d'exercice, les vérificateurs ont indiqué qu'ils avaient obtenu et révisé le plan de mise en œuvre de la CE et vérifié si les organisations avaient intégré leurs systèmes d'information et si ceux-ci fonctionnaient comme prévu. Ils avaient également vérifié si on avait affecté aux fonctions comptables des personnes compétentes et si l'organisation possédait un PC cohérent qui convenait aux systèmes essentiels et offrait une capacité d'adaptation. Dans le cadre de leur examen des systèmes d'information de gestion, les vérificateurs externes ont aussi essayé de déterminer si des mécanismes de transfert des biens et de connexion existaient et, le cas échéant, s'ils fonctionnaient bien. Ils ont aussi examiné si les contrôles des changements et les fonctions de représentation cartographique des données offraient le rendement prévu. Enfin, ils ont vérifié si les modèles comptables comportaient une fonction d'assurance, s'ils possédaient la rigueur nécessaire, s'ils étaient logiques et, enfin, si leur application était confiée à des personnes qui possédaient les connaissances et l'expérience nécessaires.

Mise en œuvre de la CE – Objets de la vérification

186. Les observations des vérificateurs à propos de la mise en œuvre de la CE ont porté sur les principaux points suivants :

- a. les lacunes dans les directives et les anomalies des systèmes;
- b. les registres et les contrôles internes inadéquats ou absents;
- c. la méthodologie inappropriée et incohérente;
- d. le manque de compétences en comptabilité d'exercice;
- e. la documentation source manquante;
- f. la non-conformité aux directives.

Ces problèmes sont décrits en détail dans les pages qui suivent.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les organisations qui avaient décidé de ne pas consulter de vérificateurs de l'extérieur alors qu'elles entamaient la formulation des conventions ont dû s'engager dans un coûteux et laborieux exercice de recyclage. Elles ont eu également beaucoup de difficulté à appliquer les conventions de la CE dont beaucoup entraient en conflit avec leurs processus opérationnels.

Pertinence des conventions

187. Selon les vérificateurs externes, la comptabilité d'exercice n'a pas bien été expliquée dans les organisations étudiées. Ils ont constaté, en particulier, que les directives à l'égard de sa mise en œuvre étaient confuses, incohérentes ou incomplètes et qu'elles n'étaient pas transmises au bon moment. Dans les départements A et B, par exemple, les conventions ont été jugées complexes, trop techniques et mal expliquées, et dans le département C, leur qualité n'était pas constante. De plus, aucune directive n'avait été formulée pour certaines activités techniques, notamment, le classement des améliorations, la capitalisation des pièces de rechange et la formulation de critères sur le cycle de vie. Nous avons appris également que les directives révisées étaient fragmentaires, ponctuelles et difficiles à obtenir. Le personnel du département B devait fouiller plusieurs documents et faire des demandes répétées pour obtenir les dernières directives. Ces recherches étaient fastidieuses et longues tant pour le personnel que pour les vérificateurs.

En outre, en n'ayant pas bénéficié de l'aide des vérificateurs externes, les départements ont connu de nombreuses pannes coûteuses de leurs systèmes et ont dû engager des contractuels pour concevoir de dispendieuses solutions de rechange afin d'être en mesure de produire des états financiers pertinents et fiables pour les besoins de la CE.

188. Les vérificateurs ont également indiqué que les conventions CE étaient parfois contraires aux pratiques opérationnelles des unités des services militaires, surtout en ce qui concerne le classement et l'évaluation des actifs. Ainsi, le personnel de ces unités devait parfois réviser les conventions afin de vérifier si elles étaient conformes aux exigences opérationnelles propres à l'organisation. Par exemple, le département B classait ses MMS en blocs indivisibles alors son service de Marine privilégiait la méthode de la séparation en éléments qui donnait une idée plus juste de la valeur de ces actifs compte tenu que les navires faisaient continuellement l'objet de remises à neuf. Même si ces pratiques étaient légitimes, l'information financière qu'elles généraient était irrégulière et de peu de valeur pour le département et, comme l'ont montré les problèmes d'évaluation des stocks dans le département C¹⁴, ses conséquences sur la vérification pouvaient être importantes.

189. Selon les vérificateurs externes, les incohérences des directives du département C sur la CE avaient été exacerbées par le fait que les normes comptables du conseil fédéral des normes comptables ne lui avaient été remises que trois ou quatre ans après qu'il ait terminé un certain nombre de modifications majeures. Le département C a donc dû consacrer énormément de temps et d'efforts pour réviser son travail et le relever aux nouvelles normes. Les vérificateurs ont recommandé que les organisations de défense évitent d'apporter des modifications majeures à leurs directives, à leurs procédures et à leurs systèmes avant que l'administration fédérale ait émis des lignes directrices officielles à cet égard.

Problèmes relatifs aux systèmes

190. Comme nous l'avons constaté, les organisations participantes effectuaient des mises à niveau fragmentaires de leurs systèmes sans aucune stratégie générale d'intégration et d'adaptation aux besoins de gestion courants ou futurs. Les vérificateurs soutenaient qu'une stratégie générale sur la technologie de l'information permettrait d'éviter de dépenser des fonds sur des systèmes inutiles ou inadéquats. Ils ont, de plus, remarqué que les systèmes des départements souffraient de problèmes de contrôle, d'interface et de documentation. À ce titre, les vérificateurs ont constaté que, dans le département C, les données générées par les systèmes étaient inexactes, incomplètes, irrégulières ou redondantes. Le personnel du département B avait besoin de l'aide de l'extérieur pour avoir accès à l'information contenue dans leur nouveau système comptable. Les systèmes utilisés par les services militaires n'étaient pas compatibles entre eux ou avec le système de comptabilité du département. Leur incapacité à générer l'information utilisée en CE constituait une lacune importante.

¹⁴ Les problèmes de vérification engendrés par les directives du département C sur l'évaluation des stocks sont expliqués en détail aux paragraphes 80 et 81.

191. Les vérificateurs externes ont également exprimé des inquiétudes à propos du fait que les données n'étaient pas validées avant leur transfert entre les systèmes et que la conception des systèmes reposait essentiellement sur la comptabilité de trésorerie. À leur avis, les départements se devaient de rendre leurs systèmes plus flexibles afin qu'ils puissent convenablement combler leurs besoins futurs. Ils ont mentionné que les organisations avaient gaspillé énormément de temps, d'efforts, d'argent et d'autres ressources à réviser leurs systèmes en place et à concevoir de nouveaux systèmes qui n'étaient pas conformes aux critères de la CE.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les vérificateurs externes ont remarqué que, malgré l'absence des documents nécessaires pour générer une information fiable pour la CE, les organisations n'ont pas, même après avoir adopté la CE, corrigé les lacunes du suivi documentaire de leurs transactions d'acquisition. Cet oubli a amplifié le problème de l'insuffisance de la documentation qui avait déjà été observé.

Les vérificateurs ont donc été incapables d'attester la fiabilité des dossiers financiers et ils ont servi à un département une mise en garde sur l'impossibilité d'exprimer une opinion sur ses états financiers.

Insuffisances des registres des actifs et des contrôles internes

192. Lorsque les organisations ont commencé leurs préparatifs en vue de la CE, elles ne disposaient pas de dossiers fiables sur leurs actifs desquels extraire l'information utilisée en CE. Par exemple, le département A ne pouvait contrôler ses actifs matériels avec les registres des stocks et il a dû engager des évaluateurs commerciaux et fouiller les dossiers des fournisseurs pour obtenir des valeurs de stock acceptables. De son côté, le département B était incapable de confirmer la quantité ou la valeur de ses stocks de pièces de rechange (articles réparables). D'ailleurs, en octobre 2000, il n'avait toujours pas enregistré ses MMS dans le registre des immobilisations. Les départements A et B, de leur côté, continuaient de découvrir des actifs majeurs non comptabilisés au moment de leur transition à la CE, y compris une île qui était la propriété du département B. En deux mois, ce département a découvert pour de matériel militaire spécialisé (MMS) désuet qui ne figurait pas dans ses dossiers financiers.

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

193. Étant donné la taille relative de l'assiette des immobilisations du département C, les anomalies dans ses dossiers et son cadre de contrôle interne étaient plus importantes et plus répandues. Les efforts déployés par les vérificateurs pour obtenir les dossiers historiques des

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

immobilisations ont eu peu de succès. Les vérificateurs ont été incapables de repérer près de ... p. 100 des dossiers des immobilisations de la FA. L'Armée et la Marine, quant à elles, ne possédaient aucun dossier. En outre, les dossiers des équipements de combat avaient été vérifiés trois ans auparavant sous les rapports de l'exactitude, de l'exhaustivité et de la fiabilité. Malheureusement, on a découvert d'importantes lacunes et erreurs dans les dossiers de l'Armée, et la Marine était incapable d'identifier la majorité de ses actifs. En conséquence, le département a été incapable de générer des valeurs appropriées pour la majorité de ses actifs et de ses stocks. Au moment de notre visite, le département C continuait de recevoir des déclarations d'abstention à propos de ses états financiers.

Méthodologie

194. On a également observé des irrégularités dans les méthodes d'évaluation des actifs et les seuils de capitalisation utilisés par les divers services militaires. L'information et les chiffres générés par ces derniers ont donc été considérés inutilisables en CE. Comme on l'a mentionné plus tôt, les services de l'Armée, de la Marine et de la FA du département B avaient fixé leurs propres seuils de capitalisation et utilisaient des méthodes de capitalisation des pièces de rechange qui leur étaient particulières. En outre, ces organisations ne disposaient d'aucun document pour expliquer ces méthodes et justifier le travail accompli. À cet égard, les représentants du département A ont indiqué que, même si le choix des méthodes de classement, d'évaluation et du cycle de vie des actifs avait été sanctionné par la direction, aucun document officiel ne faisait état des motifs invoqués à cette fin.

Pratiques exemplaires et leçons retenues

La formation et les compétences du personnel ont été l'objet de fréquents commentaires de la part des vérificateurs externes. Même si on ne dispose pas d'un nombre adéquat de personnes qualifiées pour la mise en œuvre de la CE, il serait avisé de consulter, tôt dans le processus, des vérificateurs externes afin de formuler des stratégies de recrutement, de formation et d'impatriation pour combler les besoins à long terme.

Manque de compétences

195. Les vérificateurs externes ont constaté, au cours de l'examen du processus de mise en œuvre de la CE, que le personnel n'était ni qualifié ni suffisamment formé pour exécuter les tâches de cette méthode de comptabilisation. Les responsables de la mise en œuvre de la CE dans le département B n'étaient pas des spécialistes de la comptabilité. Les vérificateurs affirmaient que les personnes occupant des postes cruciaux dans le système financier devaient posséder des compétences appropriées. Dans le département C, après le départ d'employés qui possédaient de l'expérience en comptabilité à la suite de la réduction des effectifs, la direction a essayé de compenser cette perte en offrant de la formation à des électriciens et à des mécaniciens. Le projet a eu un succès très mitigé.

196. Les vérificateurs externes s'inquiétaient également de la qualité des tâches en CE qui avaient été confiées à des contractuels de l'extérieur. Selon leur expérience à titre de contrôleurs des contrats de CE du département C, les vérificateurs externes ont suggéré à la direction d'engager ses propres vérificateurs pour examiner les ententes contractuelles avant le début des travaux afin de s'assurer que les critères d'exécution y étaient clairement expliqués. Ils ont aussi recommandé que les organisations qui passent de tels contrats établissent des lignes directrices sur l'embauche des experts-conseils.

Non-conformité avec les directives

197. Les vérificateurs externes ont reconnu que les systèmes en place avaient de graves lacunes sur le plan de la production de l'information utilisée en CE. Ils croyaient, toutefois, que les problèmes étaient aggravés par le fait que le personnel ne suivait pas les directives et les procédures. Dans le département C, par exemple, on a constaté, à la suite d'examens externes et internes, que les achats de matériel et de services s'effectuaient souvent verbalement, sans les documents d'usage. Dans bien des cas, les documents, lorsqu'ils existaient, avaient été mal classés ou tout simplement jetés à la corbeille. Le département B a eu des problèmes semblables. À cause de l'absence de moyens pour vérifier les quantités en stock, les commandes étaient souvent trop élevées. De plus, étant donné qu'aucun bon de commande n'était émis, on ne pouvait fixer les engagements à ce titre. Ces mauvaises pratiques de gestion donnaient parfois lieu à des dépassements de budget. Enfin, les vérificateurs externes de deux départements ont avoué qu'ils avaient été incapables d'attester la fiabilité des dossiers financiers à cause de ces pratiques.

Mise en œuvre de la CE – Stratégie de vérification

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les départements ont indiqué des façons de confier à la fois à des vérificateurs externes et internes des travaux complémentaires, dans le cadre d'ententes de coordination et de coopération, afin d'atteindre les objectifs de vérification et de gérer les coûts de cette activité.

On a cité en exemple des cas où des vérificateurs internes avaient effectué une partie des examens qui normalement étaient confiés à leurs homologues de l'extérieur. Les vérificateurs externes avaient accepté le travail effectué par les vérificateurs internes, ce qui a permis aux organisations concernées de réduire leurs coûts.

198. Le personnel des organisations que nous avons étudiées a indiqué que les groupes internes de vérification collaboraient étroitement avec des vérificateurs de l'extérieur afin d'accélérer la transition à la CE intégrale. Les vérificateurs concernés nous ont mentionné que cette initiative était bénéfique tant sur le plan éducatif qu'économique.

199. Dans le département A, on avait lancé une initiative pour réduire les frais des vérifications externes. On a engagé des contractuels pour déterminer et documenter les risques majeurs pour l'organisation. La direction a élaboré ensuite un plan pour adapter les vérifications internes en fonction des risques établis. Ainsi, le personnel chargé des vérifications internes devait consacrer environ 30 p. 100 de son temps à vérifier les processus présentant des risques. D'un côté, les vérificateurs internes valideraient les systèmes et, de l'autre, les vérificateurs externes se fieraient aux rapports des premiers, ce qui réduirait la quantité de travail nécessaire pour attester l'exactitude des états financiers. Le projet a donné de bons résultats et les frais annuels des vérifications externes sont passés de 350 000 \$ à 300 000 \$ dans l'AF 2000-2001.

Selon l'entente entre des vérificateurs internes et externes d'un département, les vérificateurs internes étaient autorisés à effectuer les vérifications d'attestation pendant trois années. Les choses se sont bien déroulées pour les deux parties. L'exclusion temporaire des vérificateurs externes ne posait pas de problème particulier car il était peu probable que des opinions sans réserve puissent être obtenues dans cette période.

200. Les vérificateurs financiers du département B ont également collaboré avec des vérificateurs externes pour assurer l'intégrité de l'information figurant dans les états financiers. Dans ce cas, la vérification d'attestation a été un projet conjoint dans lequel les vérificateurs externes et internes se sont partagé les vérifications sur place. Les premiers ont accepté le travail des deuxièmes et les deux groupes ont été enchantés des résultats de leur collaboration. Dans ce département, les vérificateurs externes siégeaient au comité des vérifications à titre de membres invités.

201. Dans le département C, la situation était quelque peu plus compliquée. Bien que les vérifications d'attestation de l'administration fédérale relevaient des vérificateurs externes, ces derniers avaient le choix de se fier au travail des vérificateurs fédéraux ou effectuer eux-mêmes les vérifications. Dans ce cas-ci, ils ont utilisé les

travaux des vérificateurs internes qui, de leur côté, s'étaient fiés au travail des vérificateurs internes de la FA pour attester la fiabilité des états financiers de ce service. Cet arrangement a bien fonctionné parce que les vérificateurs de la FA connaissaient bien le cadre de contrôle opérationnel du département C et de la FA. Dans le but de garantir l'application conforme et uniforme des conventions comptables et des méthodes de vérification, les trois groupes de vérificateurs se sont rencontrés chaque mois pour discuter des problèmes et passer en revue les conventions comptables et les normes de vérification. Les vérificateurs externes ont indiqué que sans l'aide de leurs collègues du département et de la FA, ils auraient été forcés de faire massivement affaire avec des contractuels, ce qui aurait fait considérablement grimper les coûts des vérifications d'attestation.

Vérification d'attestation – Méthode de rapport

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Après avoir maîtrisé les rouages des programmes, les vérificateurs externes ont été en mesure d'adopter une démarche plus pragmatique pour les fonctions d'attestation des vérifications et de rapport.

202. Les groupes de vérification externe ont adopté des démarches semblables pour le signalement des résultats des vérifications d'attestation. Ils transmettaient officiellement à la direction des départements tous les résultats et analysaient en compagnie du comité des vérifications les problèmes majeurs avant de les signaler au gouvernement. Les rapports remis à ce dernier mettaient en lumière les risques opérationnels et financiers courants liés à la mise en œuvre de la CE dans l'environnement de la Défense. Les vérificateurs ont également analysé le cadre de contrôle de gestion et remis des lettres de recommandations faisant état des anomalies du contrôle; ils ont indiqué que le point crucial pour la direction était l'impact immédiat de la CE sur ses processus opérationnels importants.

L'expérience particulière que les vérificateurs externes ont retirée de leur participation à la mise en œuvre de la CE leur a permis de reconnaître les risques opérationnels et financiers de l'exercice, et d'en alerter les directions, et de mettre en lumière les incidences immédiates sur les principaux processus opérationnels.

De plus, les vérificateurs externes ont réalisé que la mise en œuvre de la CE était un processus d'apprentissage exigeant la coopération de tous les participants.

203. Comme il a été dit plus tôt, le message qui se dégage de l'étude est que la CE n'a pas été bien expliquée. Mais malgré cela, les vérificateurs externes du département B ont indiqué que le comité des vérifications avait trouvé encourageante la réduction de leurs constatations. Les vérificateurs externes du département A, quant à eux, étaient tenus par la loi de vérifier, tous les six mois, tous les départements fédéraux pendant les deux premières années suivant la mise en œuvre de la CE. Ces derniers ont déclaré avoir adopté une démarche pragmatique pour attester les états financiers du département A pendant cette période, grâce à laquelle ils ont pu émettre une opinion sans réserve sur ceux-ci à la fin de la période.

LAI
Art.
13(1)(a)
15(1)

204. Dans le département C, le scénario était différent. Malgré de nombreux problèmes et le peu d'empressement manifeste de la direction pour les résoudre, les vérificateurs ont modéré leurs critiques. Ils ont quand même expliqué que, compte tenu de la nature et du nombre des irrégularités dans les systèmes, les registres et les contrôles, ils n'ont eu

d'autre choix que d'émettre un *refus de certifier* les états financiers. Selon eux, la mise en œuvre de la CE était pour tous une expérience d'apprentissage qui demandait un travail de coopération. Ils ont également convenu que le département C avait franchi des étapes importantes dans la mise en œuvre de la CE.

Mise en œuvre de la CE – Enjeux futurs

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les vérificateurs internes avaient, pour la plupart, prévu établir une étroite liaison avec leurs homologues de l'extérieur pour faciliter la transition à la CE de leur organisation respective. Ils ont cependant reconnu la nécessité de concentrer leurs efforts sur les examens des systèmes et des contrôles internes afin de déceler les points faibles et d'apporter des correctifs. Cette démarche a permis d'atténuer les risques opérationnels.

205. Comme il a été dit plus tôt, les groupes de vérification internes des organisations participantes ont étroitement collaboré avec les vérificateurs externes pour faire progresser le passage de leur département à la CE. En vertu de cette coopération, les deux groupes se sont partagé les examens préalables et les vérificateurs externes ont convenu d'accepter le travail de leurs homologues à l'interne. Les deux groupes ont souligné que la stratégie avait bien fonctionné et que certains départements avaient même prévu renforcer ce partenariat pour les tâches de la vérification d'attestation.

206. Dans le département A, les vérificateurs internes avaient l'intention de poursuivre leur collaboration avec le groupe de vérification externe. Ils avaient également prévu d'accorder moins d'importance à la conformité des

processus au profit de l'efficacité et de l'efficacité de ceux-ci à absorber les risques opérationnels. Cette démarche devait leur permettre de déceler les lacunes majeures et les faiblesses des contrôles, tôt dans le processus, de façon à pouvoir rapidement les corriger, ce qui réduirait la nécessité de procéder à une vérification majeure en fin d'exercice. Les vérificateurs externes ont appuyé le démarche. Le département B prévoit maintenir son étroite relation avec les vérificateurs externes et continuer les vérifications conjointes.

207. Les vérificateurs externes du département C ont prévu modifier considérablement leur façon d'effectuer les vérifications d'attestation dans les trois prochaines années. Ils ont l'intention, en particulier, de réduire au minimum requis le nombre des personnes affectées à la vérification de fin d'exercice des états financiers pour permettre aux autres de se concentrer sur les points et les secteurs qui assureraient une optimisation des ressources et seraient plus profitables pour la mise en œuvre de la CE. À cette fin, les vérificateurs externes ont décidé d'autoriser les vérificateurs du département et des services militaires d'effectuer les vérifications d'attestation puisque, selon eux, il était plus que probable que le département C continuerait de recevoir des déclarations d'abstention à propos de ses états financiers pendant encore au moins trois ans. Ceci leur permettrait d'effectuer les vérifications gouvernementales demandées qu'ils ont dû reporter.

208. Parallèlement à cela, les responsables des vérifications du département ont décidé de réduire d'environ 20 p. 100 leur personnel affecté aux vérifications d'attestation et de confier aux vérificateurs des services militaires et à des contractuels le gros du travail de vérification des états financiers. Ceci permettrait aux vérificateurs internes de concentrer le gros de leur travail sur la recherche des faiblesses majeures du contrôle interne et de proposer des correctifs. On améliorerait ainsi la pertinence des données financières contenues dans les registres et les systèmes du département qui sont utilisées pour produire les états financiers utilisés en CE. La transformation de la méthode de vérification, tant interne qu'externe, faciliterait en bout de ligne l'obtention d'une attestation sans réserve des états financiers.

PARTIE 6 : ÉTATS FINANCIERS PRO FORMA

Pratiques exemplaires et leçons retenues

Les organisations étudiées ont investi énormément d'efforts pour atteindre le stade dans la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice où l'*information financière* figurant dans les rapports financiers était exploitable.

À la question, « Pourquoi avoir investi tout ce temps et tous ces efforts », la réponse évidente était, « Afin d'avoir l'information nécessaire pour mieux gérer les affaires des départements et du gouvernement dans son ensemble en s'appuyant sur des décisions éclairées ».

L'information reproduite ci-dessus, utilisée par les décideurs, est représentative du type de données dont disposent maintenant les organisations qui ont adopté la comptabilité d'exercice :

- a. amortissement cumulé – indication et justification du besoin de financer le remplacement des actifs amortissables. Cette donnée fournit aussi une indication du point où en est le bien dans sa vie utile;

États financiers de la CE – Présentation et publication

209. L'équipe du CS Ex a convenu d'obtenir, dans le cadre de son enquête, de l'information pour illustrer la préparation d'états financiers pro forma dans l'environnement de la Défense. Nous avons donc obtenu un échantillon du modèle d'état financier mis au point par les vérificateurs externes du pays A afin de montrer au personnel de tous les départements fédéraux que nous avons visités comment préparer des états financiers annuels. Le modèle, reproduit à l'annexe E du présent rapport, illustre les types d'éléments qu'on peut s'attendre à retrouver dans les états financiers annuels du gouvernement fédéral. Les éléments les plus importants sont décrits ci-dessous accompagnés, dans certains cas, d'un renvoi aux éléments majeurs inscrits par les départements B et C dans leurs états financiers annuels.

210. Toutes les organisations visitées ont adopté le modèle de présentation proposé et respecté les critères de publication établis par les administrations centrales de qui elles relevaient. Les vérificateurs externes ont fourni aux départements A et B des modèles d'état financier pro forma¹⁵. De son côté, le ministère des Finances du pays C a rédigé un guide de préparation des états financiers pour les ministères fédéraux. Selon le personnel de la comptabilité des départements participants, les modèles pro forma convenaient parfaitement et n'ont pas eu besoin d'être adaptés. On a aussi souligné que les départements qui utilisaient le modèle d'état financier pro forma devraient se concentrer sur la gestion de leur bilan et déterminer dans quelle mesure cette activité était utile au processus décisionnel relatif aux immobilisations majeures.

211. Parlant de leurs états financiers pro forma, inspirés du modèle susmentionné, les représentants du département A ont indiqué un certain nombre d'éléments qu'ils considéraient importants dans leur rendement financier global. Ce département produit douze états financiers annuels principaux, avec notes complémentaires,

¹⁵ Le modèle de présentation des états financiers pro forma du pays A est reproduit à l'annexe E.

- b. amortissement – indication de l'impact potentiel de cette charge sur le fonds de roulement, surtout dans les organisations à capitaux élevés;
- c. passif de la maintenance en service – indication des cas exigeant une analyse. Dans quelle mesure ces charges reportées accélèrent-elles l'urgence de remplacer certains biens?;
- d. paiements anticipés pour les ventes de matériel militaire à l'étranger – élément qui indique le niveau de l'investissement de capitaux dans les gouvernements étrangers pour appuyer l'acquisition d'immobilisations;
- e. provisions pour désuétude des stocks – indication du montant estimé dépensé sur des éléments d'actif autres que de production et de l'efficacité de la gestion des actifs;

dont le modèle de présentation est comparable. Les plus importants sont :

- Résultats financiers (état des résultats),
- Énoncé de situation financière (bilan),
- État des flux de trésorerie,
- État des mouvements des fonds des contribuables,
- Rapprochement du surplus et des mouvements de trésorerie nets des activités d'exploitation.

212. Les personnes interviewées ont indiqué que l'énoncé des résultats financiers cible ce que fait l'organisation avec les biens qu'elle achète plutôt que ce qu'elle achète. L'élément majeur à la rubrique des recettes était les recettes de l'État, lesquelles représentaient le crédit du département. Les principales charges (sous contrôle central) étaient, entre autres, les coûts du *personnel*, l'*amortissement* et les *frais de premier établissement* remboursés au gouvernement à titre de coûts de la propriété des actifs. Dans l'annexe E, on constate que l'amortissement est présenté comme un coût important de l'utilisation des immobilisations. D'ailleurs on y précise que si ce coût est mal surveillé et géré il risque de gruger considérablement le fonds de roulement de l'organisation.¹⁶

213. En outre, l'*amortissement cumulé* représentait un des plus gros montants dans l'Énoncé de situation financière (bilan)¹⁷. Mais même si le montant figurant dans les états financiers du département A avait déjà été affecté au paiement des achats de biens, il ne donnait pas d'information sur l'âge des immobilisations amortissables ni sur les sommes nécessaires pour financer l'acquisition de biens de remplacement comparables.

¹⁶ Cette information se trouve dans l'énoncé du *Rapprochement du surplus et des mouvements de trésorerie nets des activités d'exploitation* (annexe E, page 5).

¹⁷ Dans le cas du département A, ce montant est indiqué dans les notes accompagnant les états financiers, lesquelles font partie intégrante des états (annexe E, page 19).

- f. radiation des actifs déjà imputés à l'exercice – correspond à l'augmentation du nombre des actifs amortissables qui n'ont pas été identifiés et inscrits dans les états financiers au moment de l'adoption de la CE. Cette donnée témoigne de l'efficacité de la gestion des actifs et du cadre de contrôle;
- g. recettes et charges intragouvernementales – description des fonds générés par les transactions d'achat et de vente entre les partenaires commerciaux du gouvernement fédéral. C'est un élément crucial car les organisations de défense doivent impérativement rapprocher ces transactions, pour être en mesure de préparer des états financiers consolidés.

214. Les autres éléments importants étaient les paiements anticipés pour les ventes de matériel militaire à l'étranger, les biens immobilisés et les stocks. Les paiements anticipés donnent une indication du niveau des investissements pour l'acquisition subséquente d'immobilisations par l'entremise des organisations militaires étrangères. Les principaux passifs concernaient les provisions à court et long terme pour les avantages sociaux, et faisaient état de la réduction, attribuable aux paiements anticipés, des charges proratisées pour congés payés et prestations de retraite. De plus, l'État du passif éventuel incluait un énoncé des éléments de passif possibles pour le rétablissement des sites contaminés.

215. Le personnel financier du département B a indiqué que l'organisation commençait tout juste à préparer un modèle d'état financier. Au moment de notre visite, le département produisait neuf états financiers principaux – y compris les états de ses agences – et administrait les biens et les charges, les recettes et les dépenses de même que les tableaux complémentaires d'engagements et des faux frais. Il y avait des états financiers comparatifs, des états financiers avec notes de base de page et d'autres avec notes complémentaires. Certains états financiers contenaient également une mise en garde qui se lisait ainsi : « Bien que les éléments figurant dans ces états financiers puissent être comparés, leur décomposition afin d'en accroître le niveau de détail a rendu, dans certains cas, impossible toute comparaison significative¹⁸. »

216. Les postes les plus importants étaient les immobilisations, le MMS et les stocks, et les passifs les plus élevés correspondaient aux salaires et avantages des employés et à la provision pour désuétude des stocks. La provision pour désuétude des stocks, qui correspond au montant estimé des sommes dépensées pour des éléments d'actif autres que de production, est un indicateur de l'efficacité de la gestion des actifs. Les charges les plus importantes incluaient les salaires et les avantages des employés, l'amortissement et les produits consommables. Enfin, l'État des résultats d'exploitation contenait un poste de recettes pour « la contrepassation des actifs déjà imputés à l'exercice » et un montant pour les « charges payées de l'utilisation du capital ». La contrepassation représente l'accroissement du nombre des actifs amortissables qui n'étaient pas enregistrés comme des actifs dans les systèmes de gestion de l'information au moment de l'acquisition. L'importance relative du montant de la contrepassation porté dans les recettes et sa nature inhabituelle sont une indication de la pertinence et de l'efficacité de la méthode de gestion des actifs et du cadre de contrôle. Plus le nombre de ces éléments figurant dans les états financiers et les montants sont élevés, plus le cadre est déficient.

¹⁸ Cette note est extraite du mot de la direction précédant les états financiers de 1999-2000 du département B.

217. Le rapport annuel du département C contenait six états financiers principaux avec notes complémentaires, notamment, un bilan, un état des coûts nets, un état de l'évolution de la situation nette, un énoncé de l'activité de financement et de la garde des biens. Ce dernier énoncé faisait état des sommes déposées au fonds des ventes de matériel militaire à l'étranger. De l'information supplémentaire était également exigée dans le rapport annuel sur les systèmes d'armes, les biens patrimoniaux, les actifs de la recherche et du développement, les coûts de la maintenance en service ainsi que sur les recettes et les charges intragouvernementales. Même si ce rapport ne fait état que des quantités des systèmes d'armes existants, il met en lumière le coût des nouveaux systèmes d'armes et des améliorations dont ceux-ci ont été l'objet.

218. Selon les témoignages recueillis, le département fournit des renseignements supplémentaires, autres que ceux prescrits par la loi, sur les coûts d'exploitation et de maintenance afin de donner une image juste de sa situation financière. Sur ce point, les normes comptables fédérales exigent que les coûts de la maintenance en service soient inclus dans les notes accompagnant les états financiers. Il s'agit d'un des sujets épineux que le département C n'a pas encore résolu. Cette information donne une indication de l'état relatif de l'assiette des immobilisations d'un département et du niveau potentiel du financement requis pour préserver l'utilité des actifs. Elle met aussi en doute les coûts de la mise hors service accélérée des biens et des remises à neuf imprévues qui peuvent être attribués à l'étalement de la maintenance des biens.

219. Le département C a de plus été incapable de produire des états financiers consolidés parce qu'il ne pouvait pas faire concorder les comptes à payer en souffrance des transactions d'achat et de vente passées avec ses partenaires intragouvernementaux. À cet égard, le gouvernement a dispensé le ministère de publier des états financiers consolidés jusqu'à ce qu'il ait réglé ses problèmes internes de fonds. En outre, en vertu d'une autre dispense, le ministère a pu retarder la présentation de ses états financiers comparatifs jusqu'à ce qu'il puisse produire l'information requise. Selon les personnes interviewées, le département C avait l'intention d'attendre de recevoir une opinion sans réserve sur ses états financiers avant de publier des états comparatifs.

220. Bien que les problèmes relatifs aux états financiers que les organisations étudiées ont eus ne s'appliqueraient pas tous au MDN, compte tenu des différences dans les normes comptables que ce dernier utilise, il y a un certain nombre de postes importants, par exemple, les biens immobilisés, les ventes militaires à l'étranger, les transferts intragouvernementaux et les avantages sociaux, qui devraient figurer dans les états financiers de ce ministère. En outre, bien que la règle comptable canadienne sur la publication dans les états financiers du coût de la maintenance en service ne soit pas encore appliquée, il est probable qu'on exige, à la suite de l'étude sur l'infrastructure qui est actuellement en cours, que cette donnée soit publiée dans les états financiers.

Messages importants

221. Pour les organisations que nous avons étudiées, la transition à la CE a été une expérience complexe d'apprentissage qui a demandé une coopération bien structurée de tous les principaux groupes d'intérêts. Toutes les organisations ont eu besoin d'une grande quantité de ressources pour mettre en œuvre ce projet pluriannuel. De plus, dans les cas où les consultations, les communications, l'engagement des cadres supérieurs et l'instruction du personnel ont été insuffisants, la mise en œuvre s'est étirée et le succès en a été limité. Lorsqu'on a fait appel à eux, les vérificateurs externes ont fourni de précieux conseils sur la production de méthodes et de directives éprouvées en CE ainsi que sur la conception de systèmes capables d'appuyer les pratiques opérationnelles en usage.

Conclusion

222. À la lumière des résultats de notre enquête, nous croyons qu'il y a une foule de renseignements utiles et de bienfaits potentiels à retirer des expériences des organisations militaires participantes. C'est d'ailleurs ce qui nous a incités à rédiger un guide de consultation facile sur les pratiques exemplaires et les leçons retenues relatives à la mise en œuvre de la CE. Nous croyons que cette information contribuera à la réussite de l'application de cette méthode de comptabilisation au sein du MDN et dans d'autres ministères fédéraux. Ce répertoire constitue l'annexe A du présent rapport.

Annexe A

**RÉPERTOIRE DES
PRATIQUES EXEMPLAIRES ET DES LEÇONS RETENUES**

RÉPERTOIRE DES PRATIQUES EXEMPLAIRES ET DES LEÇONS RETENUES

Le présent document contient la liste détaillée des pratiques exemplaires^{1,†} et des leçons retenues^{2,‡} que nous avons dégagées des entrevues auprès d'organisations militaires étrangères. La matière est présentée suivant les cinq points de mire de notre étude. Sous chaque point, les pratiques exemplaires et les leçons retenues sont énumérées par secteur de dépenses.

1. Identifier et documenter les défis que pose la formulation de conventions de la comptabilité d'exercice

a. Généralités

- Ne sous-estimez pas ni le temps ni les efforts ni les ressources nécessaires pour instaurer un service de comptabilité d'exercice¹.
- Faites participer, dès le début, les vérificateurs externes au processus d'élaboration des conventions afin qu'ils puissent jauger l'importance des questions traitées¹.
- Concentrez vos efforts sur les solutions à long terme plutôt que sur les correctifs provisoires¹.
- Respectez vos engagements et vos promesses. Le personnel accorde de l'importance à ces choses¹.
- Consignez les problèmes majeurs et les solutions qui ont été proposées. Cette information permettra au personnel de constater que les choses progressent et empêchera que des points majeurs soient oubliés en cours de route¹.
- Pensez aux conséquences de rendre compte de choses erronées².
- Soyez au courant des changements d'orientation et assurez-vous que la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice suit le mouvement².
- Expliquez clairement aux clients et aux groupes d'intérêts ce que l'adoption des principes de la comptabilité d'exercice signifie pour eux².
- Lorsque vous élaborez des conventions comptables, assurez-vous que les attentes sont réalistes et que les conventions ne sont pas trop rigides².

^{1 2} Nota : les chiffres en exposant sont expliqués dans la note de bas de page à la page 21.

Annexe A

- Actualisez régulièrement les conventions de la comptabilité d'exercice et assurez-vous que toute modification dont elles font l'objet est convenablement communiquée à l'ensemble du ministère².

b. Communications

- Assurez-vous de faire du plan de mise en œuvre de la comptabilité d'exercice une réalité en donnant à chaque organisation quelque chose de concret. Par exemple, exigez que les économies, ou du moins une partie de celles-ci, générées par suite de l'application réussie de la comptabilité d'exercice reviennent à l'organisation qui en est la source¹.
- Engagez des spécialistes des communications pour promouvoir le processus afin d'appuyer les organisations dans leur passage à la comptabilité d'exercice¹.
- Regroupez les conventions de la comptabilité d'exercice en fonction de leur importance pour la réussite des opérations des services militaires².
- Dans vos communications avec les services et les unités fonctionnelles militaires, utilisez un langage clair afin que vos interlocuteurs puissent bien saisir ce qu'eux et leur personnel retireront des initiatives de comptabilité d'exercice².
- Formulez des conventions et des procédures faciles à utiliser pour les personnes qui ont peu de connaissances en comptabilité. Expliquez les méthodes de la comptabilité d'exercice, les raisons de l'instauration de ce type de comptabilité ainsi que les conséquences de s'y conformer ou non².

c. Soutien des instances supérieures et du gouvernement

- Adoptez une attitude dynamique dans vos communications avec les intervenants de manière à gagner leur engagement et leur soutien¹.
- Parlez en premier lieu des fonctions qui revêtent la plus grande importance pour la direction et le gouvernement de manière à obtenir la plus grande valeur pour l'argent dépensé, et ce, avec un peu de chance, le plus tôt possible¹.
- Obtenez des cadres supérieurs des déclarations sur l'engagement de leur personnel à fournir les renseignements comptables demandés et assurez-vous que les décisions qu'ils prennent à cet égard sont communiquées à toute l'organisation².

Annexe A

- Montrez aux cadres supérieurs comment la comptabilité d'exercice peut leur être utile – par exemple, en autorisant la conception de programmes d'action en matière de logistique et de maintenance, conçus pour appuyer un apport de ressources suffisantes pour le maintien des escadres et des bases².

d. **Conception d'un programme de consultation**

- Scrutez en compagnie de maîtres de processus les éléments d'orientation de la comptabilité d'exercice avant de les finaliser et de les appliquer. Le non engagement des responsables de l'exécution des politiques entravera le processus¹.
- Uniformisez les processus et les procédures en usage dans le ministère afin de pouvoir les aligner sur la réalisation des objectifs ministériels¹.
- Faites l'essai des principales conventions de la comptabilité d'exercice dans les établissements avant d'entamer leur pleine intégration. Ceci permettra de réduire au minimum les répercussions des essais des conventions sur l'organisation au complet et rendra plus cohérente l'application des conventions à la grandeur du ministère².

e. **Classement des actifs**

i. **Pièces de rechange**

- Fournissez des directives claires sur le classement des pièces de rechange pour éviter que l'application dans les unités de conventions personnalisées se traduise par la production de renseignements incompatibles et de fiabilité douteuse dans l'ensemble du ministère¹.
- Confirmez que la méthode employée pour imputer à l'exercice ou amortir les pièces de rechange est acceptable et uniformément appliquée².

ii. **Matériel militaire spécialisé (MMS)**

- Assurez-vous que tous les matériels militaires spécialisés, quel qu'en soit le type, sont inscrits sur le bilan¹.
- Vérifiez s'il y a des répétitions de pièces lorsque la méthode de la séparation des éléments est utilisée pour classer le MMS : les composants sont parfois comptés à la fois comme pièces d'un

Annexe A

ensemble ou comme pièces distinctes².

- Validez le classement du MMS avant d'entamer l'évaluation des actifs car les erreurs de classement faussent à la fois l'amortissement et la valeur de ces actifs².
- N'inscrivez pas les articles en stock comme si c'étaient des composants de plates-formes MMS car ceci risque d'engendrer des répétitions de la valeur de ces biens et, en bout de ligne, une surévaluation des plates-formes².

iii. Biens immobiliers

- Accordez une attention particulière aux éléments des infrastructures complexes pour vous assurez qu'ils sont correctement identifiés et classés pour les besoins de la comptabilité d'exercice¹.
- Vérifiez que le classement des éléments d'infrastructure s'effectue suivant une méthode cohérente afin de générer des renseignements utiles².
- Expliquez les critères du classement des biens immobiliers².

iv. Biens immobiliers en construction (BIEC)

- Validez le transfert des biens immobiliers achevés du compte BIEC au registre des immobilisations (RI) avant d'entamer les processus de classement et d'identification. La valeur inscrite devrait être celle des biens immobiliers achevés qui n'a pas encore été enregistrée dans les états comptables².
- Vérifiez que le traitement des projets d'immobilisations est actualisé et qu'il satisfait aux critères de la comptabilité d'exercice².
- Vérifiez si les processus et méthodes de traitement des BIEC sont adaptables et de nature à appuyer le processus de la séparation des éléments pour les remises à neuf majeures des biens d'équipement².
- Examinez périodiquement le compte BIEC afin de vérifier si les biens achevés ont été transférés dans le RI².

Annexe A

v. Améliorations

- Incorporez les critères de la comptabilité d'exercice dans le programme des biens d'équipement de façon à disposer de renseignements facilement accessibles sur les améliorations¹.
- Conservez les documents sur la méthode de classement des améliorations, c'est-à-dire les documents qui expliquent les hypothèses et les considérations qui ont abouti à la formulation de critères pour le classement des améliorations¹.
- Vérifiez que les projets de maintenance sont convenablement documentés afin de faciliter le classement et le suivi des améliorations apportées aux immobilisations¹.
- Formulez des critères propres aux flottilles pour le classement et l'identification des améliorations apportées aux MMS, et confirmez la pertinence et l'appropriation de la méthode avant d'entamer l'identification des biens².

vi. Stocks

- Utilisez un système standard de notation, de catégorisation et d'unités de mesure des stocks afin de garantir que les renseignements sur ceux-ci sont comparables, uniformes et compatibles à la grandeur du service¹.
- Surveillez les modes de classement des stocks en usage dans l'organisation et favorisez-en l'application uniforme¹.

f. Identification des biens

- Ne vous attendez pas à trouver tous les biens immobiliers de l'organisation la même année. Les organisations que nous avons étudiées découvrent encore des immobilisations importantes dix ans après avoir adopté la comptabilité d'exercice¹.
- Lancez un programme officiel d'inventaire avant d'instaurer la comptabilité d'exercice afin d'identifier les immobilisations qui sont en usage, désuètes ou excédentaires et de contrôler le processus d'identification¹.

Annexe A

- Vérifiez la pertinence du registre des immobilisations et corriger immédiatement tout écart avant de commencer l'évaluation¹.
- Formulez une directive pour le signalement des biens immobiliers découverts après l'adoption de la comptabilité d'exercice et obtenez l'appui du Conseil du Trésor (CT) et des vérificateurs externes¹.
- Essayez de résoudre les problèmes d'existence et d'intégrité des biens immobiliers avant d'entamer des programmes d'évaluation des actifs ou de modification des systèmes. Selon son ampleur, l'exercice peut aider à déceler les inscriptions en double dans les registres et permettre d'éliminer les systèmes redondants².
- Négociez avec les organismes centraux une réserve de transition afin de pouvoir identifier, enregistrer et évaluer dans des délais raisonnables et réalistes la majorité des biens immobiliers du ministère. Il faudra définir des règles précises et s'y conformer afin de réduire au minimum la confusion et les erreurs².

g. Évaluation des biens immobiliers

i. MMS

- Formulez une méthodologie d'évaluation du MMS qui soit facile à appliquer et qui appuie les processus administratifs de l'entité tout en étant suffisamment rigoureuse et systématique pour garantir la conformité aux exigences de la comptabilité d'exercice¹.
- Obtenez de l'aide de l'extérieur tôt dans le processus de façon que les vérificateurs n'aient à examiner que les chiffres issus de l'application de la méthode d'évaluation du MMS qui a été approuvée¹.
- Confiez à des évaluateurs commerciaux le soin de confirmer la validité de la méthode d'évaluation du MMS. Ceci ajoutera de la crédibilité au modèle retenu¹.
- Adoptez une méthode d'établissement des coûts capable de générer des valeurs d'immobilisations qui se rapprochent des coûts d'origine de l'ensemble des actifs MMS du ministère¹.

Annexe A

- Ne vous attendez pas à évaluer tous les actifs MMS en peu de temps. Les organisations étudiées y ont consacré des années².

ii. Biens immobiliers

- Vérifiez que la méthode d'évaluation a été systématisée et dotée de contrôles intégrés et d'un processus de révision générale exigeant la participation de spécialistes¹.
- Confiez à des spécialistes indépendants l'évaluation des biens immobiliers et assurez-vous que la méthode employée a été validée et approuvée par des vérificateurs externes avant d'entamer le processus d'évaluation¹.

iii. Améliorations

- Aligned les engagements de fonds sur les programmes de maintenance car une fois que les biens immobiliers ont été complètement amortis, les améliorations des immobilisations constitueront le principal moyen d'en prolonger la durée de vie et d'en accroître la valeur¹.
- Expliquez la méthode d'évaluation, les motifs et les hypothèses qui la sous-tendent et indiquez les ouvrages desquels on s'est inspiré pour mettre au point le modèle d'évaluation².

iv. Biens immobiliers en construction

- Établissez tous les coûts de financement lors de l'évaluation des BIEC afin de disposer d'une base de coûts acceptable. Cette base pourra servir par la suite pour établir les coûts d'origine approximatifs des biens achevés².
- On devrait bien documenter la valeur des BIEC pour que le bureau de gestion des projets puisse transmettre au groupe des finances suffisamment de détails aux fins de l'évaluation et de l'enregistrement des biens².
- Incorporez les critères de la comptabilité d'exercice dans les propositions de projet et les contrats et exigez qu'on rapporte séparément les coûts des immobilisations, les coûts des stocks et les autres coûts aux fins de l'évaluation des biens immobiliers. Cette ventilation détaillée est nécessaire pour classer convenablement les types de biens immobiliers².

Annexe A

- Assurez-vous que les propositions de projet soumises à l'approbation ministérielle font état du coût total pour toute la durée de vie du bien immobilier, y compris les coûts de soutien, de maintenance et d'amélioration².

v. Stocks

- Prévoyez que l'évaluation des biens en stock prendra plusieurs années¹.
- Confirmez l'applicabilité de la méthode de détermination des prix des stocks en vérifiant la vraisemblance des valeurs obtenues¹.
- Portez une attention particulière aux valeurs implicites utilisées lors de la conception d'un nouveau système d'inventaire car elles peuvent modifier considérablement le traitement des données².
- Privilégiez la simplicité lorsque vous élaborer une méthode d'évaluation des stocks².

h. **Systemes de gestion des biens immobiliers**

i. Aperçu

- Évitez les stratégies de traitement accéléré (programmes informatiques) dans le but d'obtenir une opinion valable de vérificateur sur les états financiers. Cette façon de faire ne permet pas de résoudre les lacunes des systèmes, elle ne fait que les repousser voire les aggraver¹.
- Ne brûlez pas les étapes pour adopter de nouveaux systèmes. Effectuez une analyse de vos besoins et précisez des caractéristiques d'adaptabilité pour les systèmes de sorte qu'ils puissent combler vos besoins futurs¹.
- Systématisez et informatisez l'information CE qui est utilisée pour la préparation des états financiers².

Annexe A

ii. Identification des systèmes de gestion immobilière

- Ne sous-estimez pas le temps nécessaire pour classer et identifier les systèmes de gestion immobilière qui pourraient convenir².
- Prévoyez d'engager des contractuels pour vous aider et soyez prêt à en payer les coûts élevés².
- Réglez immédiatement la question de la propriété des systèmes à défaut de quoi on continuera à se renvoyer les problèmes au lieu de les résoudre².
- Accordez la propriété des systèmes aux organisations qui compte dans leurs rangs des personnes qui ont les connaissances requises et qui sont intéressées à faire de la comptabilité d'exercice. Lorsque ces personnes quittent le service ou sont affectées ailleurs, on devrait envisager de nommer d'autres responsables des systèmes².

iii. Examen et analyse des systèmes

- Engagez le personnel interne de vérification au tout début du processus d'examen des systèmes mais ne vous attendez pas qu'il trouve les solutions à tous vos problèmes de comptabilité d'exercice¹.
- Complétez les processus administratifs de la conception d'un nouveau système au début du projet car il est coûteux et laborieux de revenir en arrière et de procéder à des modifications après coup².
- Mettez en place une solide structure de contrôle interne afin de garantir des saisies et des extractions conformes de données et essayez d'imposer cette structure à la grandeur de l'organisation².
- Assurez-vous que les gens saisissent toute l'importance de la structure du contrôle interne en ce qu'elle s'inscrit dans la façon dont le ministère s'occupe de ses affaires et conçoit ses propres systèmes de gestion immobilière².
- Occupez-vous d'abord des principaux systèmes de gestion immobilière puis concentrez-vous sur les systèmes sources².

Annexe A

iv. Révision et perfectionnement des systèmes

- Éliminez les systèmes défectueux. La fonctionnalité des systèmes peut être assurée en mettant en place des systèmes migrants provisoires et en explorant les occasions offertes par les systèmes de planification des ressources².
- Élaborer une méthode durable de révision et de perfectionnement des systèmes afin que les systèmes comptables et les systèmes sources puissent saisir l'information CE sur les nouvelles acquisitions d'immobilisations².

v. Validation des systèmes

- Faites participer les vérificateurs externes aux révisions des systèmes et demandez-leur d'approuver les résultats de la validation interne des principaux systèmes de gestion immobilière et de comptabilité avant de procéder à la mise en place de ceux-ci¹.
- Incorporez les critères de validation des systèmes dans vos propres systèmes de gestion immobilière et de comptabilité et assurez-vous que le personnel du ministère a compris l'importance du rôle qu'il joue dans les processus de révision et de perfectionnement des systèmes².
- Ne vous attendez pas que les problèmes des systèmes se règlent rapidement dans les grosses organisations complexes².

vi. Mise en application des systèmes

- Formulez une stratégie sur la technologie de l'information afin de faire état des attentes et des besoins et, ainsi, garantir que les fonds ne sont pas gaspillés sur des systèmes ou des éléments inutiles¹.
- Assurez-vous que les systèmes sont adéquats et qu'ils ont été créés en conformité des conventions CE¹.
- Adoptez une démarche privilégiant les systèmes intégrés pour les fonctions clés, notamment la comptabilité, le matériel, les biens immobiliers, etc. Ceci est plus efficace que d'essayer de relier entre eux plusieurs systèmes indépendants¹.
- Validez les données des systèmes existants avant de les transférer dans les nouveaux systèmes¹.

Annexe A

- Créez des points de contact pour chaque système source de manière à maintenir une voie de communication essentielle entre les utilisateurs internes et les personnes responsables de la révision et du perfectionnement des systèmes².
- Consultez le personnel de la logistique avant d'entamer les programmations. Vous réduirez ainsi au minimum le besoin de reprogrammer les systèmes après révision².
- Incorporez les critères de la comptabilité d'exercice dans vos systèmes de gestion immobilière de la même façon que les caractéristiques de sécurité sont intégrées dans les systèmes d'information de la gestion².
- Incorporez en premier lieu les critères de la comptabilité d'exercice dans vos principaux systèmes de gestion immobilière afin de pouvoir subséquemment relier ces derniers au système de comptabilité ministérielle².
- Normalisez d'abord les données hors standard (notations, codes, unités de mesure, etc.) avant de passer à l'intégration des systèmes et au partage des données².
- Faites du perfectionnement des systèmes votre point d'intérêt à long terme de façon à arriver à une automatisation acceptable de la saisie et de l'extraction des données et garantir ainsi un processus fluide de collecte des données².
- Imposez des principes rigoureux de révision et de perfectionnement des systèmes de gestion et de comptabilité. Ceci facilitera l'exécution des opérations et l'interface avec les autres systèmes clés, et réduira au minimum les modifications nécessaires².
- Concevez un système de grand livre, conforme aux notations et aux pratiques comptables commerciales normalisées, afin d'en arriver à un rapprochement opportun des décaissements non réglés².

i. Propriété des biens immobiliers

- Prenez immédiatement les décisions relatives à la propriété des biens immobiliers et assurez-vous de bien analyser les répercussions que celles-ci peuvent avoir sur les opérations et les charges de travail du personnel¹.
- Formulez une définition sans équivoque de la propriété des biens en transit et des biens acquis en vertu de contrats de services relatifs au matériel – cette démarche facilite la comptabilisation des biens à l'intérieur des organisations².

j. Seuil de capitalisation/degré d'importance relative

i. Seuil de capitalisation

- Déterminez, en consultation avec les principales parties intéressées, un seuil de capitalisation fondé sur une représentation juste de la valeur des actifs du Ministère et assurez-vous que ce seuil est uniformément appliqué à la grandeur du Ministère¹.
- Groupez les biens dont la valeur est inférieure au seuil de capitalisation mais dont la valeur globale est significative par catégorie de biens aux fins de la capitalisation, et vérifiez qu'ils sont inscrits dans les états financiers¹.
- Assurez-vous que le seuil de capitalisation pour les biens regroupés est raisonnable et uniformément appliqué¹.
- Au début de la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice et périodiquement par la suite, vérifiez si le seuil de capitalisation couvre adéquatement toutes les catégories d'actifs matériels².
- Expliquez les raisons du choix du seuil de capitalisation².
- Demandez à un vérificateur externe de confirmer la vraisemblance du seuil de capitalisation. Ceci vous évitera d'avoir à recalculer plus tard les valeurs des biens groupés².

ii. Degré d'importance relative

- Peu de temps après l'application de la comptabilité d'exercice, vérifiez, en compagnie de vérificateurs externes, si le degré d'importance relative choisi reflète la réalité des actifs des organisations et s'il constitue un critère pertinent pour jauger la fiabilité des résultats financiers¹.

k. **Méthodes de la durée utile et de l'amortissement**

i. Méthode de la durée utile

- Expliquez par écrit les raisons du choix des durées utiles et assurez-vous de bien documenter toute réévaluation subséquente dont elles peuvent faire l'objet¹.
- Validez la méthode de durée utile et faites-la approuver par des vérificateurs externes avant de l'appliquer¹.
- Examinez la méthode au moins une fois par année et, au besoin, modifiez-en les critères².

ii. Amortissement

- Vérifiez si le Ministère dispose des sommes nécessaires pour couvrir le montant cumulé des amortissements au moment du passage à la comptabilité d'exercice. Ces sommes devront également être maintenues¹.
- Démontrez la nécessité de réévaluer les principales immobilisations, compte tenu tout au moins de l'inflation dans l'armée, aux fins de leur remplacement et faites approuver cette démarche par les vérificateurs externes avant de procéder¹.
- Élaborez un modèle de maintenance qui permettrait au Ministère d'accumuler les fonds de maintenance non utilisés en vue du remplacement des biens immobiliers².
- Demandez au Conseil du Trésor d'adopter un taux de change moyen ou un montant compensatoire quelconque afin d'éliminer les problèmes engendrés par les fluctuations des taux de change².
- Surveillez les sorties des fonds d'amortissement et vérifiez si le solde en caisse pour le remplacement des biens est égal à la somme

Annexe A

de l'amortissement cumulé et du fonds de roulement net pour que la direction ne croit pas qu'elle dispose de plus de liquidités pour le remplacement des immobilisations qu'en réalité².

l. Problèmes liés à la désuétude des stocks

- Identifiez rapidement les biens obsolètes et convainquez leurs propriétaires d'entamer la procédure d'aliénation¹.
- Visez haut lorsque vous budgétisez et créez des provisions pour désuétude des stocks².
- Formulez un plan pour l'identification, l'évaluation et la cession des biens obsolètes².
- Assurez-vous que la méthode de gestion de la désuétude des stocks repose sur des principes rigoureux et cohérents².

m. Plan comptable

- Vérifiez si le plan comptable peut générer des comptes d'actif et de dépenses et de les relier au grand livre général d'une manière qui traduise clairement les objectifs que poursuit le Ministère en adoptant la comptabilité d'exercice¹.
- Réduisez le nombre de comptes et de centres de coûts du plan comptable au minimum nécessaire pour appuyer la production opportune d'une information financière pertinente et fiable¹.
- Dotez le plan comptable de la souplesse nécessaire pour faciliter l'adoption de la méthode de classement des biens qui convient le mieux à l'environnement de la Défense et permettre à celle-ci de combler efficacement ses besoins futurs².
- Apportez les rajustements nécessaires au plan comptable avant d'entamer la modification des principaux systèmes afin d'éviter les reprogrammations coûteuses qui pourraient s'avérer nécessaires².

n. Défis divers de la comptabilité d'exercice

i. Aide pour les contrats

- Chargez le personnel de vérification du Ministère de passer en revue les ententes contractuelles relatives à la comptabilité d'exercice avant que l'entrepreneur commence le travail².
- Lors de la préparation des ententes contractuelles, assurez-vous que les demandes visant les produits à livrer demeurent raisonnables².
- Vérifiez que les processus et les systèmes ministériels sont en place afin de générer l'information exigée avant l'embauche de contractuels pour la vérification des biens².
- Les coûts et les avantages de faire affaire avec des contractuels pour les tâches connexes à la comptabilité d'exercice devraient être convenablement évalués au préalable. Les spécialistes internes peuvent être les mieux placés pour exécuter certaines de ces tâches².

ii. Charges à payer pour les congés

- Formulez des directives qui établissent les circonstances autorisant l'accumulation des congés annuels et assurez-vous qu'elles sont convenablement diffusées et appliquées².
- Prévoyez des provisions pour les congés accumulés, formulez une méthode et expliquez sur quoi elle repose².
- Le système d'information financière devrait permettre de faire le suivi des congés accumulés et de les rapporter².

iii. Ventes de matériel militaire à l'étranger

- Formulez une directive expliquant en détail le traitement des ventes de matériel militaire à l'étranger. Obtenez l'appui et les commentaires des vérificateurs externes avant de finaliser la directive².
- Établissez un mécanisme approprié pour l'enregistrement des coûts des ventes de matériel militaire aux fins de leur inscription dans les états financiers. Ces transactions sont complexes et si elles ne sont

Annexe A

pas correctement consignées dès le début, il y a des risques d'erreurs dans les états financiers².

iv. Maintenance en service

- Définissez ce que l'expression « maintenance en service » recoupe et créez un mécanisme pour surveiller et rapporter ce passif. Assurez-vous que la norme est uniformément appliquée dans l'organisation².
- Établissez le budget de la maintenance en service dans le cadre du processus de planification opérationnelle annuelle².
- Expliquez sur quelles raisons et quels critères reposent la détermination et l'évaluation du passif de la maintenance en service².
- Faites approuver par les vérificateurs externes la méthode de calcul du passif de la maintenance en service. Vous éviterez ainsi d'avoir à refaire les calculs plus tard.

v. Erreurs dans les achats

- Instaurez des méthodes normalisées d'achat et d'enregistrement et de rapport des transactions d'achat, et faites le nécessaire pour en promouvoir l'utilisation¹.
- Vérifiez si les numéros des bons de commande et des demandes coïncident. On devrait utiliser le système de comptabilité financière pour relier les numéros d'identification².

o. Passif pour les lieux contaminés

- Obtenez, aux fins des opérations de dépollution, une définition précise de ce qui constitue un lieu contaminé, et plus particulièrement un polygone de tir contaminé, avant d'entreprendre l'examen ou l'analyse du passif environnemental du Ministère².
- Élaborez une méthode appropriée pour la détermination, l'évaluation et l'enregistrement du passif environnemental, faites-la homologuer et demandez à des vérificateurs externes de l'endosser².

Annexe A

- Assurez-vous que la méthode est uniformément appliquée à la grandeur de l'organisation².
- Conservez la documentation sur la méthode, les raisons et les hypothèses formulées².
- Créez un mécanisme qui permettrait d'éliminer la contamination qui chevauche à la fois les polygones de tir et les bunker sans doublement du passif pour restauration².
- Négociez avec les vérificateurs externes une entente pour fixer la durée maximale du passif environnemental².
- Administrez le passif environnemental à court terme au moyen du budget annuel de l'organisation puis assurez-en la surveillance et le contrôle subséquents en l'incorporant dans le plan environnemental à long terme².
- Déterminez, par entente avec les vérificateurs externes, les éléments à inclure dans le passif pour aliénation².

p. Formation

- Dispensez aux membres de la direction et du personnel une formation conforme et pertinente. Prenez soin d'éviter le jargon technique et des illustrations compliquées dans les cours de formation¹.
- Ne prenez pas de raccourci et n'offrez pas la formation trop longtemps à l'avance¹.
- N'oubliez pas les fonctionnaires du gouvernement. Eux aussi doivent être mis au courant de la nouvelle démarche et des avantages qu'ils pourront en retirer².
- Concentrez-vous d'abord sur le personnel qui aura le plus à retirer de l'initiative et sur lequel les répercussions seront les plus fortes. Passez ensuite aux personnes qui sont proches de la retraite ou qui ne seront pas directement engagées dans la comptabilité d'exercice².
- Offrez la formation de bas en haut et donnez également de l'information sommaire sur les motifs de l'adoption de la comptabilité d'exercice et les répercussions sur les utilisateurs de l'échelon inférieur².

Annexe A

- Exigez que la formation en comptabilité d'exercice soit inscrite comme une compétence essentielle du programme d'instruction des officiers militaires².

2. Déterminer l'impact de la CE sur les pratiques commerciales courantes

- Autant que possible, validez les processus administratifs et les engagements du Ministère avant d'entamer la formulation des conventions de la comptabilité d'exercice¹.
- Repérez les pratiques déficientes qui nuisent à la gestion efficace de l'organisation et corrigez-les. Ceci réduira le risque de sanctionner de mauvais procédés².
- Normalisez les procédures et les processus administratifs du Ministère et assurez-vous qu'ils appuient adéquatement les engagements qui ont été approuvés²².
- Concentrez-vous sur la modernisation et l'institutionnalisation des engagements afin de garantir au Ministère la meilleure valeur².
- Créez un mécanisme pour surveiller l'élaboration des conventions CE afin de vous assurer que ces conventions appuient convenablement les processus administratifs et les engagements qui ont été validés².

3. Mettre en lumière les obstacles à la mise en œuvre réussie de la comptabilité d'exercice

i. Ressources humaines

- Prenez garde de ne pas lancer simultanément de grands projets afin d'éviter de surcharger de travail le personnel et de menacer la réussite de l'initiative CE².

² Dans le contexte du présent rapport, les procédures administratives désignent les étapes détaillées d'un processus ou d'une activité qui appuient un engagement quelconque qui a été approuvé.

Annexe A

- Assurez-vous que les personnes occupant des postes cruciaux de responsabilité financière sont compétentes et qu'elles connaissent les particularités de la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice².
- Engagez des spécialistes de l'extérieur pour grossir, non remplacer, le savoir-faire et les connaissances internes : le but premier étant ici de faciliter le processus de mise en application de la comptabilité d'exercice en transmettant les connaissances au personnel permanent².

ii. Biens immobiliers

- Assurez-vous de mettre en place un mécanisme pour surveiller, gérer et rapporter les valeurs des biens obsolètes, excédentaires et en transit².

iii. Dossiers et systèmes

- Autant que possible, concevez des systèmes CE cruciaux en faisant affaire avec des fournisseurs connus et en utilisant des produits courants. Ceci facilitera la résolution des problèmes d'incompatibilité entre les systèmes importants².

4. Déterminer et documenter les problèmes de vérification externe relatifs à la formulation des conventions CE

i. Mise en œuvre de la CE – Questions relatives à la vérification externe

- Assurez-vous la participation de vérificateurs externes dès le début du processus de formulation des conventions comptables¹.
- Conservez une documentation abondante et pertinente sur les méthodes employées, le travail accompli et les raisons justifiant le choix des méthodes¹.
- Formez un groupe de travail conjoint, composé de vérificateurs internes et externes, qui se réunira périodiquement pour discuter des questions de comptabilité et de vérification propres au Ministère².

Annexe A

- Évitez les conventions et les méthodes comptables trop complexes².
- Assurez-vous que les méthodes de classement et d'évaluation des biens, et leur justification, sont convenablement documentées².
- N'attendez pas que les systèmes essentiels du Ministère fonctionnent parfaitement avant de satisfaire à tous les critères de la CE, car cela peut ne jamais se produire².
- Mettez au point, à l'appui de la démarche choisie, un modèle systématisé d'évaluation des biens, avec hypothèses et dossiers intégrés².
- Ne gaspillez pas de temps, d'argent et d'autres ressources à mettre à niveau des systèmes fragmentaires qui sont incapables de combler les besoins courants du Ministère².
- Créez un mécanisme pour surveiller l'utilisation des conventions comptables CE afin d'en promouvoir l'application uniforme à la grandeur du Ministère².
- Éprouvez les conventions comptables CE avant de les appliquer afin de confirmer qu'elles conviennent à l'usage auquel elles sont destinées et qu'elles appuient les processus administratifs courants².
- Assurez-vous que la directive sur la capitalisation de l'organisation est correctement structurée pour enregistrer et rapporter les valeurs de tous les groupes d'actifs matériels².
- Signalez tous les actifs matériels inscrits sur le bilan².
- Rappelez-vous que la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice est un processus d'apprentissage pour tout le monde et que le succès de l'initiative demande un véritable effort de coopération².

5. Obtenir des explications sur la présentation des états financiers et les renseignements à fournir

- Assurez-vous que les transactions intra-ministérielles sont identifiées et rapprochées afin de pouvoir préparer des états financiers consolidés².
- S'il n'y a pas assez d'information sur la préparation des états financiers comparatifs, obtenez un délai auprès du bureau central du trésor².
- Calculez le total des coûts de la maintenance en service aux fins de leur éventuelle inclusion dans les états financiers à titre de données supplémentaires. Pour l'heure, ceci est facultatif mais il se peut qu'on l'oblige plus tard².
- Pour vous aider à préparer les états financiers ministériels, utilisez des modèles pro-forma du bureau central et du Ministère².
- Demandez dès le début des conseils aux vérificateurs externes sur la nature des renseignements et le niveau de détail exigés dans les états financiers afin d'être certains de fournir une indication conforme et suffisante des résultats financiers du Ministère².

[†] Pour les besoins de ce rapport, les pratiques exemplaires désignent les initiatives ou les activités qui ont été adoptées par la majorité des organisations visitées – soit deux des trois entités participantes – et qui se sont avérées bénéfiques pour celles-ci.

[‡] Les leçons retenues désignent les initiatives ou les activités qu'une seule organisation a adoptées par nécessité – c'est-à-dire qu'elles ont été découvertes à la suite d'entreprises infructueuses ou d'échecs.

Annexe B

MÉTHODES DE CLASSEMENT DES ACTIFS

Annexe B

**MÉTHODES DE CLASSEMENT DES ACTIFS
ADOPTÉES PAR LES DÉPARTEMENTS A, B ET C**

Catégorie d'actifs	Organisation	Critères
IMMOBILISATIONS	Département A	<p><u>Immobilisations</u> Le classement des immobilisations a utilisé les critères indiqués ci-dessous :</p> <ul style="list-style-type: none">a) Le bien devait exister depuis plus d'un an.b) Le bien ne devait pas être destiné à la revente.c) Le bien devait être réparable.d) Le bien ne devait pas dépasser le seuil de capitalisation du département (5 000 \$). <p>À l'exception des armes légères, toutes les immobilisations de moins de 5 000 \$ ont été imputées à l'exercice. Cette définition inclut les articles durables, les pièces de rechange et les ensembles techniques réparables et facilement identifiables même après usage.</p>
	Département B	<p><u>Immobilisations</u> Terrains, bâtiments, machinerie et équipement d'une durée de vie utile de plus d'un an, utilisés pour fournir des biens et des services, réparables et évalués à plus de 25 000 \$ (seuil de capitalisation du département). Tous les biens en-dessous du seuil de capitalisation répondant à la définition d'immobilisations et présentant une valeur globale significative ont été groupés aux fins de la capitalisation : la valeur des groupements devait cependant être supérieure ou égale au seuil de capitalisation global de l'organisation.</p>

Annexe B

Catégorie d'actifs	Organisation	Critères
	Département C	<p><u>Immobilisations</u> Biens satisfaisant aux critères suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Biens d'une durée de vie utile d'au moins deux ans. b) Biens utilisés dans la production de biens et de services par l'entité concernée. c) Biens facilement identifiables après usage. d) Biens non destinés à la revente. e) Biens dont la valeur est supérieure ou égale à 100 000 \$. <p>Pour ce qui est des biens de combat, seules les quantités ont été enregistrées hors bilan. Les biens immobilisés <u>ne satisfaisant pas</u> à tous ces critères ont été, pour certains, inscrits à l'actif pour les besoins de la CE en raison de leur conception et de leur usage particuliers et aussi parce que les valeurs en cause étaient élevées.</p>
IMMOBILISATIONS (suite)	Département C	<p>C'est le cas, par exemple, des moteurs d'aéronef : même si ce sont des composants d'ensembles complexes, on les a inscrits à l'actif parce qu'ils portent des numéros de série et que leur valeur est élevée. Les nacelles d'aéronef ont également été inscrites à l'actif à cause de leur valeur élevée et de leur usage spécial. Les biens qui répondaient à la définition d'immobilisations mais qui étaient sous le seuil de capitalisation de l'organisation étaient, pour certains, inscrits à l'actif pour les besoins de la CE. Ces types d'actifs étaient différemment traités par les trois services militaires.</p>
STOCKS	Département A	<p><u>Les biens en stock</u> étaient définis comme « produits existants » ou « en-cours » destinés à un usage éventuel ou à la production des biens et des services nécessaires au <u>déroulement normal des activités</u> de livraison des produits du département A. Les biens classés dans cette catégorie étaient également des biens non réparables et incluaient, entre autres, les produits consommables, les pièces de rechange et les articles durables. Le classement</p>

Annexe B

Catégorie d'actifs	Organisation	Critères
		des articles durables différait d'un service militaire à l'autre. Dans la Marine, ils étaient classés comme biens en stock et dans la Force aérienne comme des immobilisations. Les biens en stock étaient imputés à l'exercice lorsqu'ils étaient renouvelés.
	Département B	Dans cette organisation, les biens en stock comprenaient les produits consommables, les matériels et les approvisionnements, le carburant, les pièces de rechange et les explosifs et munitions utilisés dans la prestation des services de défense. Il s'agit d'articles qui subissent une transformation lors de l'usage normal, perdent leur identité en étant incorporés ou fixés à un ensemble, ou qu'on considère irréparables. Cela comprenait également les articles destinés à la vente.
	Département C	Les biens en stock pour le département C ne comprenaient pas le matériel et les approvisionnements de consommation et d'entretien ni le matériel en réserve mais incluaient le matériel et les approvisionnements destinés à la vente, immédiate ou future, à réparer ou à aliéner. Le matériel et les approvisionnements de consommation et d'entretien pour usage courant ou futur étaient imputés à l'exercice au moment de la distribution.
BIENS PARTICULIERS [Matériel militaire spécialisé (MMS)]	Départements A et B	Les départements A et B ont classé le MMS soit en blocs indivisibles soit en composants d'ensembles. Les MMS (plates-formes) étaient considérés comme des immobilisations distinctes s'ils satisfaisaient aux critères de classement des immobilisations et si leur valeur était supérieure ou égale au seuil de capitalisation du département. Les composants MMS considérés

Annexe B

Catégorie d'actifs	Organisation	Critères
		<p>comme des immobilisations individuelles devaient satisfaire aux critères appliqués aux immobilisations distinctes. La Force terrestre et la Force aérienne du département B ont classé leurs MMS en blocs indivisibles tandis que le département A et la Marine du département B ont utilisé la méthode de la séparation en éléments pour classer le MMS. La Force terrestre et la Force aérienne du département B envisageaient d'adopter cette dernière méthode. D'ailleurs, les vérificateurs externes engagés par les départements privilégiaient la méthode de la séparation en éléments.</p>
	<p>Département C</p>	<p>Le département C semblait utiliser la méthode de classement en blocs indivisibles pour évaluer ses MMS. Cependant, nous n'avons obtenu que très peu d'information sur le classement de ces biens étant donné que le département n'a pas enregistré la valeur du MMS existants dans ses états financiers et qu'il entamait à peine le classement des nouvelles acquisitions pour les besoins de la CE.</p>
<p>Pièces de rechange (articles durables/réparables)</p>	<p>Département A</p>	<p>Dans le département A, les pièces de rechange et les produits durables réparables d'une durée de vie supérieure à un an et dont la valeur était supérieure ou égale aux seuils de capitalisation ont été classés comme des immobilisations individuelles. On les a cependant regroupés pour les besoins de l'amortissement. Les produits durables qui, une fois installés sur un aéronef, perdent leur identité ont été considérés comme des parties de l'aéronef et non pas été enregistrés séparément. Les pièces de rechange non réparables ont été traitées comme des biens en stock et imputées à l'exercice au moment de la distribution.</p>

Annexe B

Catégorie d'actifs	Organisation	Critères
	Département B	<p>Le département B a classé les pièces de rechange réparables conforme à son seuil de capitalisation comme des immobilisations individuelles à l'exception des missiles, qui ont été classés comme des biens en stock. Les articles réparables de valeur supérieure au seuil de capitalisation étaient soit imputés à l'exercice à l'acquisition soit groupés puis inscrits à l'actif par type de biens en fonction de leurs valeurs globales. Les composants multiples employés comme pièces de rechange dont la valeur était inférieure au seuil de capitalisation ont été imputés à l'exercice au moment de la réception. Les seuils de capitalisation globaux étaient :</p> <p>(Marine – 1 million \$, Force terrestre – 2 millions \$ et Force aérienne – 500 000 \$)</p>
	Département C	<p>Dans le département C, les pièces de rechange réparables qui satisfaisaient aux critères de classement des immobilisations et respectaient le seuil de capitalisation étaient classés comme des immobilisations. Certaines pièces réparables particulières <u>installées</u> dans les aéronefs, comme les systèmes de guerre électronique et les radars, étaient considérées comme des immobilisations individuelles en raison de leur configuration, de leur usage et de leur valeur particuliers. La Force terrestre et la Marine considéraient ces éléments comme des biens en stock. Les articles réparables des dépôts étaient enregistrés comme des ensembles de pièces et groupés aux fins de la capitalisation et de l'amortissement.</p>

Annexe B

Catégorie d'actifs	Organisation	Critères
Biens immobiliers (terrains, bâtiments, infrastructure)	Tous	Les départements A, B et C ont classé les biens immobiliers dans les catégories terrains, bâtiments et infrastructure ou structures. Les bâtiments étaient soit considérés comme des immobilisations intégrales soit séparés en éléments ayant chacun une durée de vie différente. Les principaux éléments étaient des aménagements et des structures. Les biens d'infrastructure étaient soit classés comme biens distincts soit inclus dans le coût des bâtiments ou des terrains qu'ils desservaient. Les biens immobiliers étaient classés comme des immobilisations lorsqu'on considérait qu'ils représentaient des avantages économiques futurs que la Défense pourrait contrôler. Ces avantages devaient être mesurables et probables et la valeur de chaque bien immobilier devait dépasser le seuil de capitalisation établi pour cette catégorie de biens.
Améliorations (modernisations des immobilisations)	Tous	Dans les départements A et B , les modifications apportées aux biens immobiliers étaient classées comme des améliorations lorsqu'elles augmentaient le potentiel de service de ceux-ci. C'est ce qui se produit lorsqu'on augmente la capacité ou la qualité de service et qu'on prolonge la durée de vie utile d'un bien. Dans certains cas, les améliorations étaient traitées comme des immobilisations distinctes dont le cycle de vie était indépendant des biens récipiendaires et dans d'autres, elles étaient considérées comme intégrées à ces biens. Les modernisations de mi-durée étaient classées comme des améliorations et étaient inscrites à l'actif. Les changements du coût et de la durée de vie des biens améliorés ont été enregistrés dans le cadre de la réévaluation imposée des principaux biens, qui a lieu tous les trois ans. Aucune information sur le classement des améliorations par le département C n'était disponible.

Annexe C

**MÉTHODOLOGIES ET STRATÉGIES D'ÉVALUATION
DES ACTIFS QUI ONT ÉTÉ MISES EN PLACE**

Méthodologies et stratégies d'évaluation mises en place

Organisation	Catégorie de biens	Méthodologie	Description/illustration de la méthodologie
Départements A et B	<u>Matériel militaire spécialisé</u>	<p>(1) Coût d'origine (2) Si ce coût est inconnu, se renseigner auprès du fournisseur OU (3) utiliser la valeur de non possession (ce qu'il en coûte au département de ne pas avoir le bien), - établie sur le coût de remplacement non amorti (CRNA)</p> <p>Nota : Les vérificateurs externes ont scruté les paramètres de la méthode des coûts de remplacement. Ils ont examiné la nature des biens de remplacement utilisés pour obtenir un coût d'origine approximatif du MMS et ont confirmé par des essais rigoureux la pertinence de la méthode. Les vérificateurs ont convenu que les spécialistes militaires étaient les personnes les plus compétentes pour effectuer les évaluations du MMS.</p>	<p>Prix plein de l'acquisition du bien</p> <p>Facture ou prix prévu au contrat</p> <p>CRNA = Coût de remplacement courant après déduction pour les modifications techniques et l'âge. Cette méthodologie se fonde sur le coût actuel d'un bien comparable modifié en fonction de la capacité. On a choisi un bien offrant une fonctionnalité semblable à celle du bien à évaluer. On a rajusté le coût de ce bien en fonction de la capacité et on l'a actualisé à la date d'acquisition du bien à évaluer. Ce coût a ensuite été amorti sur la durée de vie utile de l'ancien bien afin d'en déterminer la valeur comptable nette (VCN).</p> <p>ILLUSTRATION – Application à la Marine- Département A On a divisé les navires en deux parties distinctes, notamment 1) la coque et la plate-forme, et 2) les systèmes de détection et d'armes. On a ensuite divisé ces deux parties en 18 éléments selon la liste maîtresse du matériel. Les valeurs des éléments ont été totalisées aux fins de la présentation des états financiers. Pour appliquer la méthode CRNA, on a comparé les pièces de l'ancien navire avec celles du nouveau navire. Beaucoup de paramètres techniques ont été pris en compte pour les comparaisons, par exemple, la vitesse du navire et la taille de sa coque. Sur ce plan, vitesse élevée et large coque ajoutaient à la qualité du bien. La note obtenue a été rajustée en fonction de la capacité comme suit : si le système de propulsion du nouveau bâtiment coûte 90 millions \$ et si la capacité fonctionnelle entre les deux navires est de 90 p. 100, le coût du système de propulsion de l'ancien navire est de 90 p. 100 du coût du système du nouveau navire (90 M\$ x 90 % = 81 M\$).</p>

Annexe C

Organisation	Catégorie de biens	Méthodologie	Description/illustration de la méthodologie
Département B		<p>CRNA – Illustration</p> <p>Depuis le 1^{er} juillet 2000, on utilise la juste valeur marchande (JVM) pour évaluer les biens MMS. (Les normes comptables canadiennes courantes interdisent cette pratique).</p>	<p><u>ILLUSTRATION – Application à l'Armée – Département B</u> Le char de combat principal a été acheté en 1980 au coût de 900 000 \$ puis en 1990, il a été vendu à un autre pays. Pour déterminer la valeur de l'achat et de l'aliénation de ce bien aux fins de la comptabilité d'exercice (CE), le département B devait trouver un nouveau bien comparable et décider d'évaluer les composants du char en tant que biens distincts ou qu'éléments de la plate-forme. Si le coût de remplacement du nouveau bien est trop élevé, on pourrait utiliser pour les comparaisons un bien plus âgé offrant une capacité équivalente à celle du bien cédé. La valeur de ce bien a été actualisée à la date d'acquisition du bien cédé afin de tenir compte de l'inflation. Le résultat obtenu a ensuite été amorti sur la durée de vie utile du bien cédé afin d'en déterminer la valeur comptable nette (VCN).</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p>Lorsqu'on réévalue un bien leg, les décisions de principe suivantes doivent être prises :</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) Compte tenu de la valeur effective de l'ancien bien, l'entité doit déterminer si son remplacement est justifié. (2) Si le remplacement du bien est nécessaire, quel type de bien dit-on choisir? (3) Le bien doit-il être remplacé par un bien usagé ayant le même âge et la même capacité ou par un bien neuf plus puissant? </div> <p><u>Exemple</u> – On doit réévaluer une péniche de débarquement qui ne se fait plus depuis 30 ans. Étant donné l'absence d'un bien comparable, Gestion de la Défense a dégradé un navire ravitailleur aux fins de l'évaluation de la péniche, et a actualisé le coût du navire ravitailleur à la date d'acquisition de la péniche. La valeur obtenue a ensuite été amortie sur la durée de vie utile de la péniche de débarquement afin d'en déterminer la valeur comptable nette (VCN).</p>

Annexe C

Organisation	Catégorie de biens	Méthodologie	Description/illustration de la méthodologie
Département C		<ol style="list-style-type: none"> (1) Coût d'origine (2) Si ce coût est inconnu, se renseigner auprès du fournisseur OU (3) Coût d'acquisition non amorti (plus) éléments ajoutés (moins) éléments enlevés = coût du bien 	<p>Le département C a évalué ses biens MMS existants en leur appliquant un prix moyen pondéré, établi sur le coût des achats les plus récents. Mais étant donné que l'acquisition de beaucoup de ces biens remontait à plusieurs années, il a été impossible de produire des documents pour justifier la valeur assignée aux biens et, en conséquence, celle-ci n'a pas pu être vérifiée. En outre, à cause de la façon dont les contrats ont été rédigés, on ne disposait pas de moyen valable pour évaluer séparément les biens acquis dans le cadre d'achats groupés. Le département C a donc dû engager des contractuels pour concevoir une norme d'évaluation des biens MMS qui proposerait une méthode acceptable. La méthode <u>proposée</u> par ces derniers consistait à utiliser le coût d'acquisition non amorti rajusté en fonction des éléments qui ont été ajoutés et enlevés au matériel de base. En attendant que la méthode proposée soit examinée par son bureau des normes de comptabilité, le département C <u>a continué d'indiquer</u> dans son rapport annuel la quantité de biens MMS existants à titre d'information supplémentaire. Le département indiquait également une valeur monétaire pour les nouvelles acquisitions de biens. Les vérificateurs externes <u>ont exigé</u> qu'on indique dans les états financiers la valeur nette comptable de tous les biens MMS.</p>
Département A	<u>Pièces de rechange réparables</u>	<ol style="list-style-type: none"> (1) Coût d'origine (2) Si ce coût est inconnu, se renseigner auprès du fournisseur OU (3) Si considérées intégrées aux plates-formes - coût de remplacement non amorti (CRNA) OU (4) Si considérées distinctes - (CRNA) 	<p>Les pièces de rechange réparables considérées comme faisant partie des plates-formes MMS ont été incluses dans la valeur de ces biens comme il est indiqué ci-dessus. Mais les pièces de rechange considérées des biens amortissables distincts, ont été évaluées de la façon habituelle à l'aide de la méthode CRNA, décrite ci-dessus, utilisée pour les biens MMS.</p>

Annexe C

Organisation	Catégorie de biens	Méthodologie	Description/illustration de la méthodologie
Département B		(1) Même méthodologie que le département A. (2) " " " (3) " " " (4) " " " (s'applique à la Marine seulement)	L'Armée et la Force aérienne (FA) du département B ont évalué leurs pièces de rechange amortissables (réparables) comme si c'étaient des éléments intégraux des biens. Le département A et la Marine du département B ont utilisé la méthode de fragmentation des biens pour classer les pièces de rechange. En conséquence, les biens qui répondaient à la définition de biens immobiliers et satisfaisaient aux critères d'inscription à l'actif ont été traités comme des biens distincts et séparément évalués à l'aide de la méthode de détermination de la valeur de la non possession.
Département C		(1) Coût d'acquisition des nouveaux biens (2) Prix moyen estimé des anciens biens	La FA du département C a mis au point un système pour faire le suivi des biens MMS et de leurs composants (pièces de rechange) et en établir les coûts. Elle enregistre le coût d'immobilisation d'origine des nouvelles pièces de rechange. La FA a collaboré avec les vérificateurs externes afin de déterminer un coût d'origine approximatif fondé sur le prix moyen estimé des pièces de rechange existantes. Le département C ne détenait pas assez de documents pour justifier les coûts d'origine. Les pièces de rechange amortissables ont été mises ensemble et leur suivi a été collectif au lieu d'individuel.

Annexe C

Organisation	Catégorie de biens	Méthodologie	Description/illustration de la méthodologie
Département A	<u>Biens immobiliers</u>	<p>(1) Évaluations commerciales indépendantes</p> <p>(a) Terrains – valeur marchande de l'usage.</p> <p>(b) Bâtiments - valeur marchande de l'usage OU coût de remplacement non amorti optimisé (CRNAO).</p> <p>(c) Infrastructure – non indiqué.</p> <p>(d) Bâtiments du patrimoine – non évalués.</p>	<p>Le bureau des normes comptables a exigé que le département A <u>engage</u> des évaluateurs indépendants pour évaluer son parc immobilier. Les terrains et les bâtiments devaient être évalués à la valeur marchande de l'usage auquel ils étaient destinés. Cette valeur a été considérée comme le <u>montant estimé</u> auquel un bien pouvait être échangé dans une transaction indépendante sans modification subséquente de son usage.</p> <p>Lorsque les évaluateurs <u>ne pouvaient pas calculer</u> la valeur marchande des bâtiments, ils devaient <u>utiliser</u>, comme valeur de référence, le CRNAO. Le CRNAO a été défini comme la valeur <u>rajustée</u> du bien compte tenu de l'amortissement, de l'âge, de l'état et de la durée de vie restante de même que de la capacité excédentaire et des paramètres de surconception et d'obsolescence technique. Les <u>bâtiments du patrimoine</u> n'ont pas été évalués parce qu'ils sont exclus des états financiers conformément à la politique du gouvernement.</p>
Département B		<p>(1) Évaluations commerciales indépendantes</p> <p>(a) Terrains à usage permanent – (à remplacer) – utiliser <u>PACM</u>.</p> <p>(b) Terrains à usage permanent- (à conserver) – utiliser <u>PVCM</u>.</p> <p>(c) Bâtiments/infrastructure à usage permanent - (à remplacer) – utiliser <u>PACM (autre)</u>.</p> <p>(d) Bâtiments/infrastructure à usage permanent - (à conserver) utiliser <u>PVCM</u>.</p>	<p>Au cours de deux dernières années, le département B a <u>engagé</u> des évaluateurs indépendants pour évaluer son parc immobilier. Avant cela, des évaluations avaient été effectuées par ses propres spécialistes. Les biens devaient être évalués en regard des critères suivants :</p> <p><u>Terrains à usage permanent à remplacer</u> – prix d'achat courant du marché -PACM (terrains). Le PACM (terrains) désigne le <u>coût auquel s'ajoutent les coûts de transaction d'achat compte tenu de la nature du terrain, des restrictions légales, des contraintes et des caractéristiques particulières (valeur d'usage)</u>.</p> <p><u>Terrains à usage permanent (à conserver)</u> – prix de vente courant du marché (PVCM). Le PVCM désigne le <u>prix de pleine concurrence moins le coût des ventes, s'il en est</u>.</p> <p><u>Bâtiments/infrastructure à usage permanent à conserver</u> - PVCM, tel que défini ci-dessus.</p>

Annexe C

Organisation	Catégorie de biens	Méthodologie	Description/illustration de la méthodologie
		(e) Bâtiments/infrastructure à usage permanent (à remplacer et avec marché secondaire) – utiliser <u>PACM (autre)</u> .	<u>Bâtiments/infrastructure à usage permanent</u> pour lesquels existent des marchés secondaires et à remplacer - PACM (autre) . Le PACM (autre) désigne le montant auquel un bien offrant un potentiel de service semblable pourrait être acheté.
		(f) Bâtiments/infrastructure à usage permanent (à remplacer mais sans marché secondaire) – utiliser <u>le coût actuel de remplacement ou le coût actuel de reconstitution, si ce dernier est le plus bas</u> .	<u>Bâtiments/infrastructure à usage permanent</u> à remplacer mais pour lesquels il n'existe pas de marché secondaire – coût actuel de remplacement ou coût actuel de reconstitution, si ce dernier est le plus bas . <u>Coût actuel de remplacement</u> = Coût du potentiel de service de l'installation moderne la plus appropriée. <u>Coût actuel de reconstitution</u> = Coût de la production d'une réplique exacte du bien.
		(g) Bâtiments du patrimoine à usage permanent - (à remplacer – utiliser <u>PACM (autre), ou coût de remplacement/ reconstitution</u> .	<u>Bâtiments du patrimoine à usage permanent</u> à remplacer – PACM (autre), coût de remplacement ou coût de reconstitution , comme indiqué ci-dessus.
		(h) Bâtiments du patrimoine à usage permanent (à conserver) – utiliser <u>VAN ou PVCM, si ce dernier est le plus élevé</u> .	<u>Bâtiments du patrimoine à usage permanent</u> (à conserver) – valeur actualisée nette (VAN) ou PVCM, si ce dernier est le plus bas . <u>VAN</u> = Valeur des rentrées de fonds prévues générées par l'usage permanent du bien jusqu'à son aliénation.
		(i) Terrains, bâtiments et infrastructure excédentaires – utiliser <u>PVCM</u> .	<u>Terrains, bâtiments et infrastructure excédentaires</u> – évalués au PVCM comme indiqué ci-dessous.

Annexe C

Organisation	Catégorie de biens	Méthodologie	Description/illustration de la méthodologie
Département C		(a) Coût d'origine (b) Coût d'origine approximatif	<p>Depuis le 1^{er} juillet 2000, on utilise la juste valeur marchande (JVM) comme valeur de référence pour l'évaluation des biens immobiliers. (Les normes comptables canadiennes courantes interdisent cette pratique).</p> <p>Les biens immeubles entrent dans la catégorie « Propriétés, installations et équipement ». Ils incluent les bâtiments, les terrains, les améliorations apportées aux ouvrages et les installations de stockage de carburant. En sont cependant exclus, les éléments d'infrastructure puisque les groupes de la Défense ne peuvent posséder de routes, de pistes, de terrains de stationnement, etc.</p> <p>Au moment où il a adopté la comptabilité d'exercice, le département C détenait les registres des coûts d'origine pour près de 75 % des biens immeubles de la Force aérienne mais très peu de documentation de référence pour ceux de l'Armée et de la Marine. Les évaluateurs contractuels ont déterminé les coûts d'origine approximatifs des biens immeubles du département en comparant un échantillonnage des valeurs actuelles de certains biens aux valeurs de biens de remplacement obtenues en appliquant les principes comptables théoriques et les techniques d'examen analytique. Mais comme ces dernières valeurs présentaient des écarts importants par rapport aux données des registres, les vérificateurs ont rejeté l'évaluation. Ils ont en revanche convenu que les estimations étaient dans l'ensemble acceptables compte tenu que la majorité des écarts s'annulaient les uns les autres. Quoiqu'il en soit, les chiffres n'ont pas pu être utilisés pour l'évaluation ou l'amortissement des composants des biens immobiliers. Le problème n'avait pas encore été résolu au moment de la visite de l'équipe d'examen du CS Ex.</p>

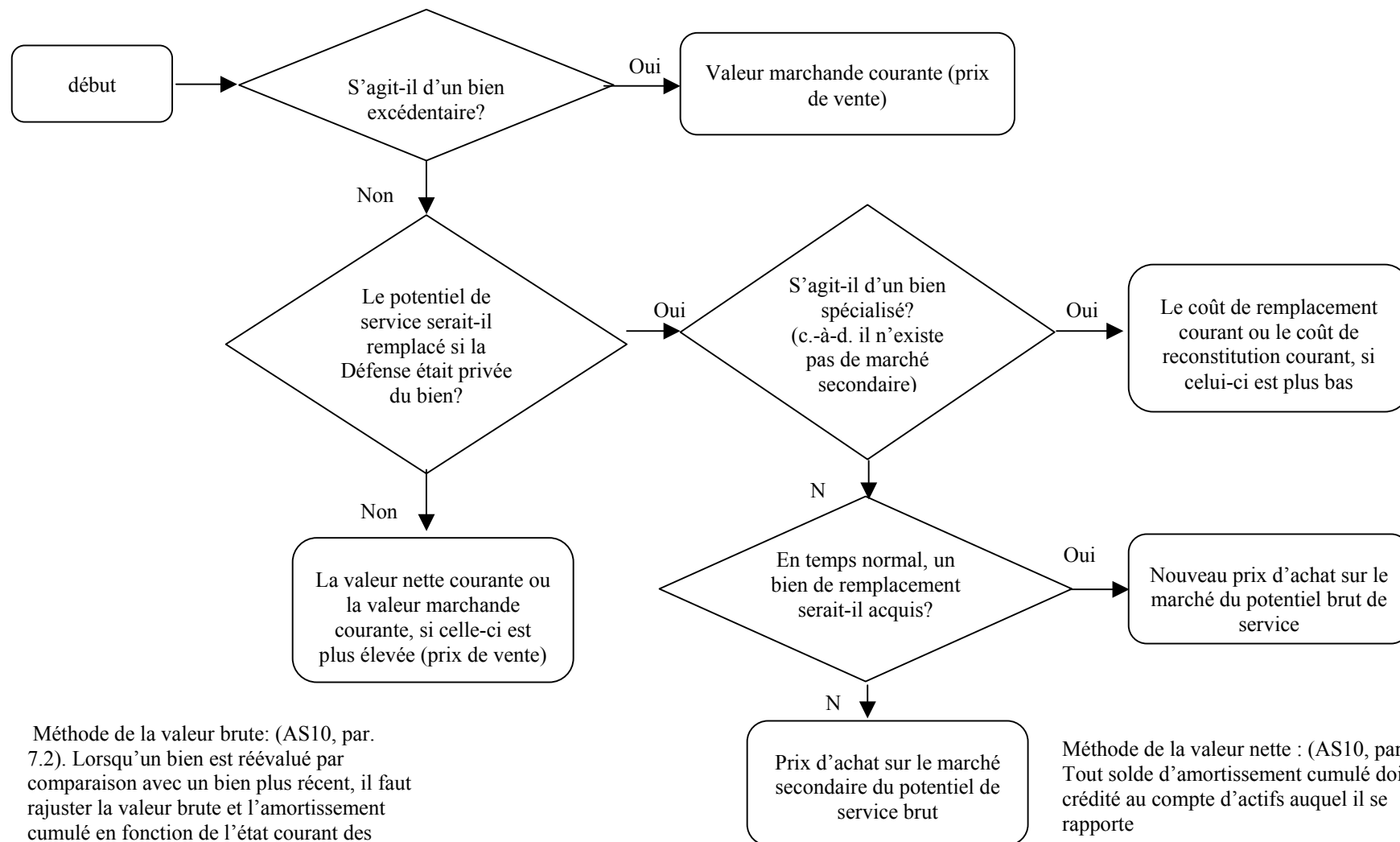
Annexe C

Organisation	Catégorie de biens	Méthodologie	Description/illustration de la méthodologie
Département A	<u>Améliorations</u>	<ol style="list-style-type: none"> (1) Coût d'acquisition figurant dans les registres des projets d'immobilisations (2) Réévaluation périodique des principaux biens immobiliers 	<p>Au moment où il a adopté la comptabilité d'exercice, le département A ne détenait que les registres des coûts de modernisation des biens MMS des deux dernières années. En conséquence, on n'a pas pu évaluer séparément les améliorations des biens existants mais plutôt dans le cadre de l'évaluation générale des principaux biens immobiliers. Les améliorations des immobilisations qui ont eu lieu après l'adoption de la comptabilité d'exercice ont été évaluées à l'aide du coût réel de l'exécution des projets d'améliorations. Lorsque des améliorations ont été oubliées, on les a ajoutées après coup au coût du bien en question au moment de sa réévaluation dans le cadre du processus de réévaluation périodique (intervalle de trois ans).</p>
Département B		<ol style="list-style-type: none"> (1) Coût d'acquisition figurant dans les registres des projets d'immobilisations (2) Réévaluation périodique des principaux biens immobiliers 	<p>Le département B ne possédait que peu de registres sur les coûts d'amélioration des immobilisations au moment où il a adopté la comptabilité d'exercice. Il a effectué une <u>réévaluation</u> majeure de ses principales valeurs immobilisées et a inclus les améliorations dans le coût réévalué des biens existants. Le coût des améliorations des immobilisations mises en marche <u>après</u> le passage à la comptabilité d'exercice ont été <u>inscrits</u> dans les coûts des projets d'immobilisations.</p> <p>En vertu du processus en cours, le coût des améliorations des immobilisations a été <u>ajouté</u> au coût des biens qui en ont été l'objet, figurant dans les registres des matériaux, une fois les améliorations <u>achevées</u>. Après la <u>réévaluation</u> périodique du bien amélioré, le <u>coût</u> des améliorations a été <u>transféré</u> dans le registre des biens immeubles par le personnel des finances. Si les améliorations <u>n'étaient pas terminées</u> au moment de la réévaluation, on a inscrit le <u>coût partiel des améliorations</u> et on a <u>ajouté</u> le solde <u>après</u> que les améliorations ont été <u>complétées</u>.</p>

Annexe C

Organisation	Catégorie de biens	Méthodologie	Description/illustration de la méthodologie
Département C	Coût d'acquisition des immobilisations selon le projet d'immobilisations		<p>Le département C n'a pas enregistré le coût des améliorations de ses biens <u>existants</u> parce qu'il ne disposait d'aucun registre pour y consigner soit la nature des améliorations soit leur valeur. Le département avait cependant tenu des registres dans lesquels les améliorations d'immobilisations étaient inscrites par grands projets d'immobilisations, et qui révélaient les tendances dans les acquisitions au cours des quatre dernières années. Le département avait proposé que les coûts des améliorations des immobilisations soient <u>inscrits</u> une fois les projets <u>achevés</u> puis ajoutés au coût des biens qui en ont fait l'objet. Pour les éléments de combat, les coûts des améliorations devaient être <u>ajoutés</u> au coût de l'ensemble des éléments MMS en regard des catégories de <u>plate-forme principale</u> à <u>reporter</u> sur bilan aux <u>valeurs comptables nettes</u>. En ce qui concerne les améliorations des biens immeubles, le coût des améliorations des immobilisations a été ajouté au coût des biens immeubles une fois le projet achevé. Ces biens ont été inscrits au bilan à leur coût déprécié.</p>

ÉVALUATION DE LA MÉTHODE DE LA VALEUR DE NON-POSSESSION DES BIENS DE LA MARINE



Méthode de la valeur brute: (AS10, par. 7.2). Lorsqu'un bien est réévalué par comparaison avec un bien plus récent, il faut rajuster la valeur brute et l'amortissement cumulé en fonction de l'état courant des biens.

Méthode de la valeur nette : (AS10, par. 7.1) Tout solde d'amortissement cumulé doit être crédité au compte d'actifs auquel il se rapporte

Évaluation des biens ministériels

Les évaluations pour les rapports financiers reposent sur la valeur de non-possession, soit la perte que subirait une organisation si elle était privée du potentiel de service ou des avantages économiques futurs du bien au moment de son évaluation.

Il ne s'agit pas, à proprement parler, d'une méthode d'évaluation ni d'une méthode qui repose sur une technique particulière d'évaluation ou qui en découle. Les évaluateurs préfèrent plutôt parler de *concept de non-possession* ou de *méthode de la non-possession* afin d'éviter toute ambiguïté ou confusion.

Valeur de la non-possession

La valeur de la non-possession repose sur la notion juridique de l'indemnisation pour les pertes subies. Le concept a été énoncé par l'économiste américain Solomons :

Il est évident que, pour le propriétaire, un bien ne peut pas valoir moins que celui-ci pourrait obtenir en le vendant. De même, il est évident que la perte que le propriétaire subirait, s'il était privé de ce bien, ne peut pas être plus grande que le coût qu'il devrait absorber pour remplacer le bien ou les services qu'il en tire... ».

Le processus d'évaluation n'oblige pas l'utilisateur du bien à déterminer :

- la contribution du bien à la raison d'être de l'organisation;
- si oui ou non le bien sera remplacé;
- la façon dont il serait remplacé ou par quoi;
- si le bien est remplacé, ce qu'il en coûterait pour remplacer les services que l'organisation en tirait;
- si le bien n'est pas remplacé, le montant qu'on en obtiendrait sur le marché libre.

La valeur de la non-possession représente la valeur pour l'utilisateur. On peut la calculer en se référant à l'un ou l'autre des éléments suivants :

- la valeur marchande du bien;
- le coût du remplacement par un bien équivalent avec une provision pour dépréciation et obsolescence;

Appendice 1
Annexe C

- la détermination et le calcul des mouvements de trésorerie générés par le bien.

En général, la valeur de la non-possession peut se mesurer à l'aide du coût du remplacement des services que l'entreprise en tirait. Les méthodes qui conviennent pour évaluer la valeur et le coût de la non-possession d'un bien sont indiquées ci-dessous. Elles diffèrent selon les conditions qui prévalent.

Biens pour lesquels il existe un marché reconnu (c.-à-d. des biens non spécialisés), p. ex., des terrains, des bâtiments à bureaux, des véhicules, des œuvres d'art.	Prix d'achat courant <i>(valeur marchande d'usage)</i>
Biens pour lesquels il n'existe pas de marché reconnu (c.-à-d. des biens spécialisés), p. ex., des infrastructures, des usines et de la machinerie.	Coût de remplacement/de reconstitution non amorti
Biens excédentaires par rapport aux besoins ou qui seraient remplacés advenant leur cessation	Prix de vente courant <i>(valeur marchande de l'usage le plus fructueux et le plus rationnel)</i>

ÉVALUATION DES BIENS MINISTÉRIELS

La *valeur marchande* représente le prix, en date de l'évaluation, auquel un bien serait échangé entre un acheteur et un vendeur motivés dans le cadre d'une transaction indépendante, et après présentation conforme, alors que les parties concernées agissent en toute connaissance de cause, avec prudence et sans y être obligées. La valeur marchande est relative soit à l'utilisation la plus fructueuse et la plus rationnelle du bien soit à son usage courant.

Le coût de remplacement non amorti exigera de faire référence au coût du remplacement du bien par un bien moderne équivalent, plus une provision conforme pour dépréciation et obsolescence.

Le coût de reconstitution non amorti représente le coût de la construction d'une réplique du bien auquel s'ajoute une provision conforme pour dépréciation et obsolescence. La valeur nette courante exige de déterminer et de calculer les mouvements de trésorerie générés par le bien et à les actualiser en date de l'évaluation.

Selon l'usage normal, on inscrit un bien nouvellement acquis dans les états financiers à son coût d'achat qu'on reporte dans les réévaluations subséquentes. Les biens obtenus gratuitement, par suite d'un don ou autrement, seront évalués à l'aide de la méthode appropriée à leur usage et aux circonstances qui prévalent.

Le concept de la valeur de la non-possession peut s'appliquer à la majorité des biens détenus par _____. Les procédures d'évaluation qui conviendraient à un organisme donné peuvent être mises au point en consultation avec les comptables et les directeurs de l'organisme et avec des [vérificateurs de l'extérieur]. Il est habituellement possible de concevoir des procédures qui seront pratiques et économiques à mettre en place.

Les questions que l'organisme aura à répondre à propos de chaque bien sont simples en soi mais essentielles à sa gestion efficace des biens. Les éléments essentiels de la réussite d'un programme d'évaluation quelconque sont un registre exhaustif fiable et la coopération de la direction.

La mesure de la valeur de la non-possession des actifs matériels à long terme ainsi que de l'amortissement fondé sur cette valeur, fournit des renseignements pertinents sur le coût courant de la fourniture des biens et des services et des ressources déployées à cette fin. Elle indique également si l'organisation est capable de maintenir le niveau courant de ses opérations.

Appendice 1
Annexe C

Autres méthodes d'évaluation

Le coût d'origine n'est pas un élément de mesure adéquat de la valeur de la non-possession en ce qu'il ne donne pas le tableau complet de la valeur de l'organisme ni une indication exacte de son rendement financier.

Sans une évaluation courante des biens, il est impossible :

- de calculer un ratio réaliste de rentabilité des capitaux propres;
- de mesurer le rendement financier;
- d'établir convenablement le prix des services;
- de fournir une évaluation courante de la valeur des ressources sous le contrôle de l'autorité compétente.

Indices

Bien que ce soit une bonne chose d'obtenir régulièrement des conseils éclairés sur les valeurs, les coûts et l'interprétation des marchés, le recours à des indices dérivés d'une analyse des coûts, des taux de change et des prix du marché courants peut s'avérer une solution appropriée lorsqu'une évaluation a eu lieu il y a peu de temps.

Le fait d'utiliser l'IPC pour rajuster les valeurs peut engendrer des écarts importants par rapport aux niveaux courants du marché.

Le bureau des évaluations du pays B recommande de s'adresser à des spécialistes de la fabrication des indices. En outre, on ne devrait utiliser les indices pour rajuster les valeurs des actifs que lors de deux réévaluations annuelles consécutives avant d'envisager d'effectuer une réévaluation complète.

Mais quelque soit la méthode employée, il importe de se rappeler qu'il est préférable de confier l'évaluation à un spécialiste indépendant, pleinement qualifié pour l'appréciation des biens de la catégorie en cause.

Directeur des évaluations et de la politique
Pays B

Annexe D

CYCLES DE VIE DES IMMOBILISATIONS PAR CATÉGORIE

Annexe D

CYCLES DE VIE DES IMMOBILISATIONS PAR CATÉGORIE
D'IMMOBILISATIONS

DESCRIPTION	DURÉE DE VIE UTILE MAXIMALE		
	Dépt A	Dépt B	Dépt C
<u>Bâtiments</u>			
Bâtiments du patrimoine	S/o	100 ¹	50 ²
Bâtiments à double paroi en briques	50 ¹	50 ¹	40 ²
Bâtiment à parement de briques – en bois	50 ¹	40 ¹	40 ²
Construction mineure	50 ¹	20 ¹	40 ²
Bâtiments temporaires	inconnue	10 ¹	5 ²
<u>Infrastructure</u>			
Descriptions des types de biens		5-100 ¹	
Pistes, quais, cales sèches	50 ¹		
Ponts, tours, installations de stockage du carburant, autres			20 ²
<u>Terrains</u>			
Autres améliorations foncières	50 ¹	inconnue	inconnue
<u>Matériel et équipement</u>			
Véhicules polyvalents	15-20 ⁴	2--30 ⁴	5 ²
Systèmes et matériel TAD	5 ⁴	2--30 ⁴	5 ²
Matériel médical de haute technologie	10 ⁴		5 ²
Matériel d'essai R&D	10 ⁴		5 ²
Logiciels	5 ⁴		5 ²
Autres	10--20 ⁴	2--30 ⁴	10 ²
Navires civils	20		20
Équipement de production de vapeur et d'électricité	20-50		20
Matériel militaire spécialisé (MMS)	5--25 ³	2--54 ³	S/o

Nota :

¹ Les critères d'établissement des cycles de vie ont été formulés par des évaluateurs indépendants conformément à une directive du conseil des normes comptables.

² Les cycles de vie de ces biens immobiliers ont été générés à partir des taux d'imposition de l'amortissement fiscal. Après avoir été appliqués aux taux de recouvrement du département C, ils ont été jugés acceptables.

Annexe D

³ Les cycles de vie du MMS ont été déterminés à l'aide du plan des immobilisations à long terme qui indique les durées de vie utile prévues du MMS, et à l'aide aussi des estimations pertinentes des fabricants. Des spécialistes militaires ont complété les estimations des cycles de vie du MMS.

⁴ Les cycles de vie de ces biens ont été formulés par application des normes industrielles et en fonction des tendances de l'utilisation des biens en cause.

Annexe E

Modèle d'états financiers pro forma

pour un ministère fédéral

(pays A)

(Ministère xxxxxxxxx)

pour l'exercice qui s'est terminé le 30 juin 1997

Annexe E

ANNEXE - TABLE DES MATIÈRES

ÉNONCÉ DU RENDEMENT FINANCIER ¹⁶ POUR L'EXERCICE QUI S'EST TERMINÉ LE 30 JUIN 1997.....	1
ÉNONCÉ DES MOUVEMENTS DE FONDS DE CONTRIBUABLES POUR L'EXERCICE QUI S'EST TERMINÉ LE 30 JUIN 1997	2
BILAN AU 30 JUIN 1997.....	3
ÉTAT DES FLUX DE TRÉSORERIE POUR L'EXERCICE QUI S'EST TERMINÉ LE 30 JUIN 1997	4
RAPPROCHEMENT DU SURPLUS ET DES FLUX DE TRÉSORERIE NETS DES ACTIVITÉS D'EXPLOITATION POUR L'EXERCICE QUI S'EST TERMINÉ LE 30 JUIN 1997.....	5
ÉTAT DES ENGAGEMENTS AU 30 JUIN 1997	6
ÉTAT DES PASSIFS ÉVENTUELS AU 30 JUIN 1997	7
ÉTAT DES DÉPENSES NON AFFECTÉES POUR L'EXERCICE QUI S'EST TERMINÉ LE 30 JUIN 1997	8
ÉTAT DES DÉPENSES ET DES AFFECTATIONS MINISTÉRIELLES POUR L'EXERCICE QUI S'EST TERMINÉ LE 30 JUIN 1997	9
ÉTAT DES DÉPENSES ET DES AFFECTATIONS NON MINISTÉRIELLES POUR L'EXERCICE QUI S'EST TERMINÉ LE 30 JUIN 1997	10
ÉTAT DES FONDS DE FIDUCIE POUR L'EXERCICE QUI S'EST TERMINÉ LE 30 JUIN 1997	11
COMPTE-MÉMOIRE - PUBLICATIONS POUR L'EXERCICE QUI S'EST TERMINÉ LE 30 JUIN 1997.....	12
NOTES RELATIVES AUX ÉTATS FINANCIERS POUR L'EXERCICE QUI S'EST TERMINÉ LE 30 JUIN 1997	13
ÉTATS RELATIFS À LA COURONNE.....	24

**ÉNONCÉ DU RENDEMENT FINANCIER
POUR L'EXERCICE QUI S'EST TERMINÉ LE 30 JUIN 1997**

30/6/96		30/6/97	30/6/97
000\$ courants	Note	000\$ courants ¹	Budget total 000\$ (note 1)
RECETTES			
220 000		230 000	230 000
632	2	634	476
1 759	4	1 935	1 600
<u>222 391</u>		<u>232 569</u>	<u>232 076</u>
DÉPENSES			
125 408	5	127 566	127 650
66 213	6	68 344	68 457
11 725		19 201	19 164
6 821	7	6 769	6 800
0	8	13 128	13 140
<u>210 167</u>		<u>235 008</u>	<u>235 211</u>
<u>12 224</u>		<u>(2 439)</u>	<u>(3 135)</u>

Les notes et conventions comptables font partie de ces énoncés financiers.

¹ S'il y a abandon d'activités, on exige dans le SRF-9, 6.2, 6.4 d'indiquer séparément les recettes et les surplus (déficit) d'exploitation des activités poursuivies et des activités abandonnées. On trouvera à l'appendice 1 un modèle d'énoncé de rendement financier pour activités abandonnées.

² Le gain net de l'aliénation des immobilisations est inclus dans les « autres recettes », alors que la perte nette est incluse dans les « coûts d'exploitation ». Toute perte sur aliénation ne devrait être inscrite que dans les « autres charges » si elle a été affectée sous cette rubrique.

³ Les « autres charges » sont séparément rapportées puisqu'elles sont séparément affectées.

⁴ Un ministère peut en de rares occasions encourir des charges extraordinaires aux termes du SRF-7, 4.1. Dans le présent énoncé, les éléments extraordinaires devraient être séparément indiqués, à la suite du surplus ou du déficit d'exploitation (SRF-7, 5.6). Le montant de chacun de ces éléments devrait être séparément inscrit sur l'énoncé ou dans les notes accompagnant les énoncés financiers (SRF-7, 5.7).

Annexe E

**ÉNONCÉ DES MOUVEMENTS DE FONDS DE CONTRIBUABLES
POUR L'EXERCICE QUI S'EST TERMINÉ LE 30 JUIN 1997⁵**

30/6/96 000\$ Courants		Note	30/6/97 000\$ Courants	30/6/97 Budget total 000\$
68 859	Fonds de contribuables au 1 ^{er} juillet		68 859	68 859
12 224	Surplus net/(déficit)		(2 439)	(3 135)
0	Hausse/(baisse) des écarts de réévaluation	9	2 526	2 426
12 224	Total des recettes et des charges comptabilisées pour l'exercice			
			87	(709)
0	Apport de capital	9	46 718	46 718
(12 224)	Provision pour le remboursement du surplus à l'État		(13 389)	(12 705)
0	Remboursement du capital ⁶		0	0
<u>68 859</u>	Fonds de contribuables au 30 juin		<u>102 275</u>	<u>102 163</u>

Les notes et conventions comptables font partie de ces énoncés financiers.

⁵ Seuls les éléments modifiant le total des fonds des contribuables sont inclus dans cet énoncé. Les mouvements entre les éléments qui composent le total des fonds des contribuables (p. ex., les 2 700 \$ transférés de l'écart de réévaluation aux fonds) sont indiqués dans les notes expliquant les modifications survenues dans chacun des éléments (voir la note 9).

⁶ Rapportés uniquement s'il y a eu remboursement de capital à l'État.

BILAN AU 30 JUIN 1997

30/6/96 000\$ Courants	Note	30/6/97 000\$ courants	30/6/97 000\$ courants
FONDS DE CONTRIBUABLES			
60 859	9	94 449	94 437
8 000	9	7 826	7 726
<u>68 859</u>		<u>102 275</u>	<u>102 163</u>
Base de représentation :			
ACTIFS À COURT TERME⁷			
2 495		7 313	7 286
5 500	10	6 000	2 000
<u>7 995</u>		<u>13 313</u>	<u>9 286</u>
1 260		1 280	1 260
5 216	11	3 914	3 907
<u>14 471</u>		<u>18 507</u>	<u>14 453</u>
ACTIFS À LONG TERME⁷			
116 517	12	146 284	145 000
<u>116 517</u>		<u>146 284</u>	<u>145 000</u>
<u>130 988</u>		<u>164 791</u>	<u>159 453</u>
EXIGIBILITÉS⁷			
26 554	13, 14	28 379	20 500
12 224	15	13 389	12 705
16 441	16	13 449	16 785
<u>55 219</u>		<u>55 217</u>	<u>49 990</u>
PASSIFS À LONG TERME⁷			
6 910	16	7 299	7 300
<u>62 129</u>		<u>62 516</u>	<u>57 290</u>
<u>68 859</u>		<u>102 275</u>	<u>102 163</u>

[Autorisation⁸ – Signatures du chef de la direction et du chef de la direction financière et la date]

Les notes et conventions comptables font partie de ces énoncés financiers.

⁷ Le SRF-2 permet à certaines entités de rapporter séparément, dans leur ordre général de liquidité, les principaux éléments des actifs et des exigibilités (se reporter à SRF-2, 8.5 to 8.8). La plupart des ministères ne sont pas admissibles à cette exemption.

⁸ Puisque l'énoncé de responsabilité porte déjà les signatures du chef de la direction et du chef de la direction financière, il n'est pas obligatoire de signer le bilan.

Annexe E

**ÉTAT DES FLUX DE TRÉSORERIE
POUR L'EXERCICE QUI S'EST TERMINÉ LE 30 JUIN 1997**

30/6/96 000\$ courants		30/6/97 000\$ courants	30/6/97 000\$ Budget
FLUX DE TRÉSORERIE – ACTIVITÉS D'EXPLOITATION			
Source des liquidités :			
Fourniture d'extrants à			
220 000	- État	230 000	230 000
632	- Clients	486	503
1 742	Intérêts	1 930	1 611
<u>222 374</u>		<u>232 415</u>	<u>232 114</u>
Utilisation des liquidités :			
Extrants			
125 408	- Personnel	130 168	126 917
62 661	- Exploitation	76 780	83 847
3 547	- TPS nette payée	2 620	2 594
6 821	- Frais de 1 ^{er} établissement	6 769	6 800
<u>198 437</u>		<u>216 337</u>	<u>220 157</u>
<u>23 937</u>	Entrées/sorties nettes de fonds des activités d'exploitation	<u>16 078</u>	<u>11 956</u>
FLUX DE TRÉSORERIE – ACTIVITÉS D'INVESTISSEMENT			
Sources des liquidités :			
29 990	Vente de biens immobiliers	29 990	29 800
Utilisation des liquidités :			
75 243	Achats de biens immobiliers	75 243	74 959
<u>(45 253)</u>	Entrées/sorties nettes de fonds des activités d'investissement	<u>(45 253)</u>	<u>(45 158)</u>
FLUX DE TRÉSORERIE – ACTIVITÉS DE FINANCEMENT			
Sources des liquidités :			
0	Apport de capital	46 718	46 718
Utilisation des liquidités :			
8 128	Remboursement du surplus	12 224	12 224
<u>(8 128)</u>	Entrées/sorties nettes de fonds des activités de financement	<u>34 493</u>	<u>34 493</u>
(29 443)	Augmentation nette des liquidités	5 318	1 291
37 438	Plus liquidités d'ouverture et dépôts	7 995	7 995
0	Gains ou pertes de change non matérialisé	0	0
<u>7 995</u>	Liquidités de fermeture et dépôts	<u>13 313</u>	<u>9 286</u>
Liquidités et dépôts			
2 495	Liquidités	7 313	7 286
5 500	Dépôts à court terme	6 000	2 000
<u>7 995</u>		<u>13 313</u>	<u>9 286</u>

Les notes et conventions comptables font partie de ces énoncés financiers.

Annexe E

**RAPROCHEMENT DU SURPLUS ET DES FLUX DE TRÉSORERIE NETS DES
ACTIVITÉS D'EXPLOITATION POUR L'EXERCICE
QUI S'EST TERMINÉ LE 30 JUIN 1997**

30/6/96 000\$ courants		30/6/97 000\$ courants	30/6/97 000\$ Budget
12 224	<i>Surplus net/(déficit)</i>	(2 439)	(3 135)
	Plus/(moins) postes hors caisse		
11 725	Amortissement	19 201	19 164
(427)	Incl./soust.) – versements aux employés (long terme)	389	390
<u>11 298</u>	Total des postes hors caisse	<u>19 590</u>	<u>19 554</u>
	Plus/(moins) mouvements des éléments des fonds de roulement		
542	(Incl.)soust. – comptes débiteurs	1 302	1 309
(15)	(Incl.)soust. – charges payées d'avance	(20)	0
(342)	Incl./soust.) - comptes fournisseurs et sommes à payer ⁹	827	(6 106)
<u>225</u>	Incl./soust.) – versements aux employés (court terme)	<u>(2 992)</u>	<u>343</u>
<u>410</u>	Mouvements de fonds de roulement – nets	<u>(883)</u>	<u>(4 454)</u>
	Plus/(moins) éléments des activités d'investissement		
<u>5</u>	Perte/(gain) net sur vente des biens immobiliers	<u>(190)</u>	<u>(9)</u>
<u>5</u>	Total des éléments des activités d'investissement	<u>(190)</u>	<u>(9)</u>
<u>23 937</u>	Flux de trésorerie nets des activités d'exploitation	<u>16 078</u>	<u>11 956</u>

Les notes et conventions comptables font partie de ces énoncés financiers.

⁹ Les comptes fournisseurs et les charges proratisées, quels qu'ils soient, relatifs aux dépenses en immobilisations devront être exclus du calcul de cette hausse ou baisse. Dans l'exemple, nous avons supposé des comptes fournisseurs pour immobilisations de 998 000 \$. La hausse globale, entre 1995 à 1998, des comptes fournisseurs et des sommes à payer de 1 825 000 \$, moins la somme de 998 000 \$ consacrée à l'achat de biens immobiliers, donne le montant de 827 000 \$ indiqué ci-dessus.

ÉTAT DES ENGAGEMENTS AU 30 JUIN 1997

Le ministère a signé des baux à long terme pour ses installations à XXXXXXXX. Les paiements annuels sont assujettis à des examens à tous les trois ans¹⁰. Les montants rapportés ci-dessous à titre d'engagements futurs sont établis sur les taux de location courants.

Les paiements pour la location des locaux, des ordinateurs, du système de commutation téléphonique, des télécopieurs et des photocopieurs sont inclus dans les baux d'exploitation.

30/6/96		30/6/97
000\$		000\$
courants		courants
	Engagements de location-exploitation	
15 120	Moins d'un an	11 340
15 120	De un à deux ans	11 340
45 360	De deux à cinq ans	34 020
52 920	Plus de cinq ans	28 350
128 520	Total des engagements	85 050
75	Engagements de capitaux	35
15	Soldes des comptes-mémoires¹¹	23
128 610	Total des engagements	85 108

Le ministère a signé des contrats résiliables¹² pour l'entretien des ordinateurs, les services de bâtiments et d'autres contrats de services. Les contrats non résiliables représentaient un montant total de 352 000 \$ au 30 juin 1997 (1996 : 412 000 \$).

Les notes et conventions comptables font partie de ces énoncés financiers.

¹⁰ On pourrait être moins spécifique s'il y avait plusieurs baux, par exemple : « Le ministère a signé des baux à long terme pour ses installations à XXXXXXXX et à l'étranger. Les paiements annuels sont assujettis à des examens périodiques, à des intervalles de trois à dix ans ».

¹¹ Tout solde positif d'un compte-mémoire doit être inscrit dans l'état des engagements, comme il est indiqué dans la circulaire 1995/10 du Conseil du Trésor. Ceci est conforme à la disposition constitutionnelle qui oblige l'État à ne recouvrer que ses coûts.

¹² Les engagements sont définis dans l'article 2 de la PFA comme des charges et des exigibilités à être encourues sur des contrats exécutés à la date de l'établissement du bilan. Il s'agit d'une définition plus large que celle du SSAP-18 qui exige uniquement la déclaration des baux d'exploitation non résiliables.

ÉTAT DES PASSIFS ÉVENTUELS AU 30 JUIN 1997

Des personnes ont intenté une poursuite contre un employé du ministère pour diffamation. Le montant de la poursuite n'a pas été précisé. Dans l'éventualité où le jugement du tribunal est favorable au plaignant, le ministère croit que les compensations qui seront versées seront payées par ses assureurs.

Les passifs éventuels quantifiables s'établissent comme suit :

30/6/96 000\$ courants		30/6/97 000\$ courants
250	Poursuites judiciaires ¹³	250
125	IFB et TPS	0
0	Griefs personnels	115
0	Annulation de bail	8 505
375	Total des passifs éventuels	8 870

Après avoir comparé les coûts et les avantages de la résiliation du bail et de la sous-location de la propriété située à XXXXXX, le ministère a résilié le bail auquel il restait sept années. Le ministère a dédommagé les propriétaires en conformité des dispositions prévues à cet effet dans le contrat de location. Le montant de la compensation est inscrit à la note 8. Les propriétaires ont toutefois jugé insuffisant le montant accordé et ont intenté une action contre le ministère.

Les notes et conventions comptables font partie de ces énoncés financiers.

¹³ Ces catégories de passifs éventuels illustrent les types d'informations fournies par un certain nombre de ministères.

**ÉTAT DES DÉPENSES NON AFFECTÉES
POUR L'EXERCICE QUI S'EST TERMINÉ LE 30 JUIN 1997¹⁴**

30/6/96 ¹⁵		30/6/97	30/6/97	30/6/97
000\$ Courants		000\$ courants	000\$ Affectation	Dépenses Non affectées 000\$
	Crédit : Questions d'intérêt public			
0	D1 – Orientation stratégique – fonction publique	8 854	8 800	54

Le ministère a commandé une grande étude, *Positive Market Forces – Their impact on the Public Service*, dans les deux derniers mois de l'exercice financier. Il a dû engager des experts-conseils de l'étranger ne pouvant en trouver sur place. C'est ce qui explique que les coûts réels ont dépassé les montants affectés¹⁶.

Les notes et conventions comptables font partie de ces énoncés financiers.

¹⁴ Cet état financier doit être inclus même s'il n'y a aucune dépense non affectée.

¹⁵ L'alinéa 35(3)(m) de la PFA exige de fournir les chiffres des exercices précédents pour cet état.

¹⁶ En vertu de l'alinéa 12(2)(b) de la PFA, les ministères doivent expliquer chaque élément de dépense qui n'est pas affecté. Le Bureau du vérificateur général a demandé à ses vérificateurs d'émettre une opinion éclairée sur chaque élément de dépense non affecté qui n'est pas dûment expliqué dans ces états.

**ÉTAT DES DÉPENSES ET DES
AFFECTATIONS MINISTÉRIELLES
POUR L'EXERCICE QUI S'EST TERMINÉ LE 30 JUIN 1997¹⁷**
(La TPS est incluse dans les montants indiqués, le cas échéant)¹⁸

	30/6/97	30/6/97*
	Dépenses	Affectations
	000\$	Approuvées
	Courants	000\$
CRÉDIT : QUESTIONS D'INTÉRÊT PUBLIC		
Affectations par classe d'extrants		
D1 – Orientation stratégique – fonction publique	8 854	8 800
D2 – Prestation de services à la population	213 005	213 246
D3 – Administration des charges de l'État	20	25
Sous-total	221 879	222 071
Appropriations pour apport de capital		
Investissement de capitaux	46 718	46 718
Sous-total	46 718	46 718
Affectations pour d'autres charges		
Charge de restructuration	1 788	1 800
Résiliation de baux de location	11 340	11 340
Sous-total	13 128	13 140
Total	281 725	281 929

*Comprend les rajustements apportés aux estimations supplémentaires et les transferts autorisés en vertu de l'article 5 de la Public Finance Act.

Les notes et conventions comptables font partie de ces énoncés financiers.

¹⁷ Nous avons constaté que l'alinéa 35(3)(m) de la PFA n'exige pas d'inclure dans cet état les chiffres de l'exercice précédent.

¹⁸ Il y a des cas où la TPS n'est pas perçue (p. ex., frais de 1^{er} établissement). Les montants auxquels fait référence la phrase, « La TPS est incluse dans les montants indiqués, le cas échéant » sont ceux qui figurent dans les estimations des affectations.

Annexe E

**ÉTAT DES DÉPENSES ET DES AFFECTATIONS NON MINISTÉRIELLES
POUR L'EXERCICE QUI S'EST TERMINÉ LE 30 JUIN 1997^{19,20}**

(La TPS est incluse dans les montants indiqués, le cas échéant)²¹

	30/6/97 Dépenses 000\$ courants	30/6/97* Affectations approuvées 000\$
Affectations par classe d'extrants non ministériels		
Promotion des codes de déontologie et de conduite de la fonction publique	250	250
Sous-total	250	250
Affectations pour d'autres frais non encourus par l'État		
Fonds fiduciaire de bourses d'études de la fonction publique	500	500
Sous-total	500	500
Total	750	750

* Comprend les rajustements apportés aux estimations supplémentaires et les transferts autorisés en vertu de l'article 5 de la Public Finance Act.

Les notes et conventions comptables font partie de ces énoncés financiers.

¹⁹ L'alinéa 35(3)(m) de la PFA exige de présenter un état des dépenses et des affectations pour chaque affectation budgétaire administrée par le ministère. Il en est de même pour les affectations budgétaires non ministérielles.

²⁰ Nous avons constaté que l'alinéa 35(3)(m) de la PFA n'exige pas d'inclure dans cet état les chiffres de l'exercice précédent.

²¹ Il y a des cas où la TPS n'est pas perçue (p. ex., frais de 1^{er} établissement). Les montants auxquels fait référence la phrase, « La TPS est incluse dans les montants indiqués, le cas échéant » sont ceux qui figurent dans les estimations.

**ÉTAT DES FONDS DE FIDUCIE²²
POUR L'EXERCICE QUI S'EST TERMINÉ LE 30 JUIN 1997**

Compte	Au 1/7/96 000\$	Contribution 000\$	Distribution 000\$	Recettes 000\$	Frais 000\$	Au 30/6/97 000\$
XXXXXX Fonds fiduciaire de bourses d'étude de la fonction publique	112	500	525	21	0	108
Total	112	500	525	21	0	108

Créé en 1993, ce fonds accorde aux étudiants des universités et aux membres de la fonction publique des bourses d'études pour la recherche sur les économies de marché et autres sujets connexes. Les bourses d'étude sont accordées pour des périodes de 12 mois et elles sont renouvelables.

Source du fonds : financement de l'État par l'entremise du crédit pour les forces du marché et les intérêts sur les investissements.

Bourses remises en 1996-1997 :

Bourses pour une première année : 6 (1996 : 8)

Bourses renouvelées pour une seconde année : 2 (1996 : aucune)

Les notes et conventions comptables font partie de ces énoncés financiers.

²² L'inclusion de l'information financière, la description de la raison d'être du fonds fiduciaire et les données sur son rendement font suite aux recommandations que le vérificateur général a faites dans son article, *Managing Trust Money Held By the Crown* qui accompagnait son premier rapport pour 1997, document du Parlement B.29(97a), pages 41-44.

Annexe E

**COMPTE-MÉMOIRE²³ - PUBLICATIONS
POUR L'EXERCICE QUI S'EST TERMINÉ LE 30 JUIN 1997**

Description	Solde au 1/7/96 000\$	Recettes 000\$	Frais 000\$	Solde au 30/6/97 000\$
Vente de publications	15	158	150	23 ²⁴
Total	15	158	150	23

Ce compte fait état des données financières relatives à la vente de publications par le ministère. Ces transactions sont inscrites dans les recettes et les dépenses d'exploitation du ministère figurant dans l'énoncé de rendement financier.

Le compte-mémoire fait état de la disposition constitutionnelle qui oblige l'État à recouvrer ses coûts.

Les notes et conventions comptables font partie de ces énoncés financiers.

²³ Les comptes-mémoires sont des comptes théoriques faisant état du solde cumulé des surplus et des déficits provenant des extrants en régime de recouvrement des coûts. Ils fournissent une perspective à long terme de la tarification des extrants. La structure et le solde d'ouverture de chaque compte-mémoire doivent être approuvés par le ministre des Finances et le ministre répondant. Se reporter à la circulaire du Conseil du trésor 1995/10, publiée en septembre 1995.

²⁴ Tout solde positif d'un compte-mémoire doit être inclus dans l'état des engagements, comme l'exige la circulaire 1995/10 du Conseil du Trésor. Bien que loi n'oblige pas l'État à remettre les surplus aux membres payants, ce document fait état de la disposition constitutionnelle qui oblige celui-ci à recouvrer ses coûts.

**NOTES RELATIVES AUX ÉTATS FINANCIERS
POUR L'EXERCICE QUI S'EST TERMINÉ LE 30 JUIN 1997**

Note 1 : Composition du budget

		30/6/97	30/6/97	30/6/97
		Prévisions budgétaires ²⁵	Modifications* des crédits supplémentaires	Budget Total
Note	000\$	000\$	000\$	000\$
RECETTES				
État		220 000	10 000	230 000
Autre	2	1 036	(560)	476
Intérêt	4	1 600	0	1 600
Total des recettes		222 636	9 440	232 076
DÉPENSES				
Coûts du personnel	5	125 450	2 200	127 650
Coûts d'exploitation	6	61 982	6 475	68 457
Amortissement		19 154	10	19 164
Frais de 1 ^{er} établissement	7	6 800	0	6 800
Autres frais	8	13 040	100	13 140
Total des charges		226 426	8 785	235 211
Surplus net/ (déficit) d'exploitation		(3 790)	655	(3 135)

*Comprend les transferts autorisés par l'article 5 de la Public Finance Act.

Note 2 : Autres recettes

	30/6/96	30/6/97	30/6/97
	000\$	000\$	Budget
	courants	courants	000\$
230	Ventes de publications	158	180
390	Locations ²⁶	275	275
0	Gain net de la vente de biens immobiliers (note 3) ^{27,28}	190	9
12	Divers	11	12
632	Total des autres recettes	634	476

²⁵ Cette présentation est conforme à la circulaire 1995/18 du Conseil du Trésor, datée du 11 décembre 1995. Au lieu de mettre à jour la DFR par suite de la modification des crédits supplémentaires, les ministères doivent faire état de ces données dans leur rapport annuel.

²⁶ En vertu du SRF-9, il est interdit de déduire les recouvrements s'il n'y a pas droit à compensation. En conséquence, les recouvrements des sous-locations à bail ne peuvent être portés en déduction des frais de location.

²⁷ La compensation des gains et des pertes de la vente d'immobilisations pour une période de déclaration donnée est autorisée en vertu des PCGR.

²⁸ Le gain net de l'aliénation des immobilisations est inclus dans les « autres recettes » tandis que la perte nette est incluse dans les « coûts d'exploitation ». Toute perte à l'aliénation devrait être incluse dans les « autres frais » si elle a été affectée à ce poste.

Annexe E

Note 3 : Gain de la vente des immobilisations

30/6/96 000\$ courants		30/6/97 000\$ courants	30/6/97 Budget 000\$
0	Terrains et bâtiments	2 729	2 700
0	Améliorations locatives	(1 320)	(1 400)
(16)	Meubles et accessoires	(85)	(100)
(19)	Équipement de bureau	(88)	(100)
27	Matériel informatique	(1 057)	(1 100)
3	Véhicules à moteur	11	9
(5)	Gain net gain sur vente des biens²⁹	190	9

Note 4 : Gain d'intérêt

Le ministère confie ses excédents de liquidités au bureau de gestion de la dette XXXXX et gagne de l'intérêt à des taux variables.

Note 5 : Coûts du personnel

30/6/96 000\$ courants		30/6/97 000\$ courants	Budget 000\$
124 931	Salaires et traitements	127 133	127 160
477	Retraite et congés de long service	433	490
125 408	Total des coûts du personnel	127 566	127 650

²⁹ La compensation des gains et des pertes de la vente d'immobilisations pour une période de déclaration donnée est autorisée en vertu des PCGR.

Annexe E

Note 6 : Coûts d'exploitation

30/6/96 000\$ courants		30/6/97 000\$ courants	30/6/97 Budget 000\$
4 587	Services d'experts-conseils	4 795	4 850
100	Radiations d'actifs	22	22
5	Perte nette de la vente d'immobilisations ³⁰	0	0
3	Amortissement de mauvaises créances	2	3
2	Augmentation de la réserve pour créances douteuses	5	2
150	Honoraires des vérificateurs des états financiers.	150	150
65	Honoraires des vérificateurs pour autres services fournis	100	100
15 120	Contrats de location-exploitation	15 120	15 120
9 173	Entretien de l'équipement ³¹	9 573	9 560
15 289	Coûts des locaux	15 955	15 958
21 719	Autres coûts d'exploitation ³²	22 622	22 692
66 213	Total des coûts d'exploitation	68 344	68 457

Note 7 : Frais de premier établissement

Le 30 juin et le 31 décembre de chaque année, le ministère paie à l'État des frais de premier établissement sur ses fonds de contribuables. Pour l'exercice qui a pris fin le 30 juin 1997, le taux pour ces frais était de 11,5 % (9,9 % en 1996).

³⁰ Le gain net de l'aliénation des immobilisations est inclus dans les « autres recettes » tandis que la perte nette est incluse dans les « coûts d'exploitation ». Toute perte à l'aliénation devrait être incluse dans les « autres frais » si elle a été affectée à ce poste.

³¹ Le SRF-9, 6.11 exige de déclarer séparément les soldes de compte importants.

³² Cet élément inclut une charge à payer pour les primes CIA, payées à toutes les organisations sous forme d'arrérage, y compris aux organisations en service avant 1982. Ainsi le paiement versé en mai 1997 était pour la période de 12 mois prenant fin le 31 mars 1997. Une charge à payer était donc due pour la période d'avril à juin 1997 (trois mois).

Note 8 : Autres frais

30/6/96 000\$ courants		30/6/97 000\$ courants	30/6/97 Budget 000\$
0	Frais de restructuration	1 788	1 800
0	Résiliation de baux	11 340	11 340
0	Total des autres frais	13 128	13 140

Les frais de restructuration découlent de l'aliénation des biens rendus excédentaires à la suite de la fermeture du bureau XXXXXX .

Ces frais ont été payés et couverts comme indiqué ci-dessous :³³

30/6/96 000\$ courants		Payés durant l'année 000\$	Provision pour frais futurs ³⁴ 000\$	Total 000\$
0	Personnel	188	1 300	1 488
0	Radiations et pertes À la vente des biens	100	200	300
0	Total	288	1 500	1 788

Les montants inscrits en regard des résiliations de baux représentent les compensations versées aux propriétaires à XXXXXX.³⁵

³³ En vertu des pratiques exemplaires, il faut donner ces renseignements même si les frais font partie des coûts des extrants.

³⁴ Les provisions pour les coûts de restructuration devraient être comptabilisées uniquement lorsque le ministère a présenté un plan détaillé de restructuration et que l'entité concernée s'est engagée dans la restructuration à un point tel qu'elle ne peut plus se retirer. À l'avenir, on devrait indiquer les mouvements de ces provisions.

³⁵ Lorsque les baux ne sont pas résiliables et que les paiements continuent d'être versés pour des espaces excédentaires, le passif et les frais devront être comptabilisés. Les montants du passif et des frais constituent la dépense totale, déduction faite de toute recette probable de sous-location, actualisée à l'aide du taux d'intérêt implicite au bail ou d'une estimation de celui-ci. Les frais sont comptabilisés dans la période où le ministère détermine que les espaces seront excédentaires.

Note 9 : Fonds des contribuables

Les fonds des contribuables comportent deux éléments :

Fonds généraux

30/6/96 000\$ courants		30/6/97 000\$ courants	30/6/97 Budget 000\$
60 869	Fonds généraux au 1 ^{er} juillet	60 859	60 859
12 224	Surplus net/(déficit)	(2 439)	(3 135)
0	Gains sur réévaluation (de l'excédent de réévaluation) ³⁶	2 700	2 700
0	Apport de capitaux	46 718	46 718
73 083 (sic)		107 838	107 142
(12 224)	Provision pour remboursement à l'État du surplus	(13 389)	(12 705)
60 859 (sic)	Fonds généraux au 30 juin	94 449	94 437

Excédent de réévaluation

30/6/96 Terrains 000\$	30/6/96 Bâtiments 000\$	30/6/96 Total 000\$		30/6/97 Terrains 000\$	30/6/97 Bâtiments 000\$	30/6/97 Total 000\$
2 500	5 500	8 000	Solde reporté	2 500	5 500	8 000
0	0	0	Gains sur réévaluation (transférés dans fonds généraux)	(700)	(2 000)	(2 700)
0	0	0	Mod des réévaluations au 30 juin ³⁷	(1 200)	3 726	2 526
2 500	5 500	8 000	Solde au 30 juin	600	7 226	7 826

³⁶ À la réalisation, à l'expiration ou au retrait d'une valeur immobilisée, la partie de l'excédent de réévaluation du bien aliéné devrait être transférée afin de conserver les bénéfices (SSAP-28, 5.11).

³⁷ C'est ce solde qui est inscrit dans l'État des mouvements des fonds de contribuables.

Annexe E

Note 10 : Dépôts à court terme

À la date de la balance des comptes, les dépôts à terme indiqués ci-dessous ont été remis au bureau des gestion de la dette xxxxx :

30/6/96 000\$ courants	Contrepartie	Taux d'intérêt	Échéance	30/6/97 000\$ courants
5 500	xxxxxxxxxxx	7,875	14 jours	3 500
0	xxxxxxxxxxx	7,875	21 jours	2 500
<u>5 500</u>	Total des dépôts à terme			<u>6 000</u>

Note 11 : Comptes débiteurs et sommes à recevoir³⁸

30/6/96 000\$ courants		30/6/97 000\$ courants
90	Comptes clients	62
(10)	Moins : Provision pour créances douteuses	(15)
<u>80</u>	Comptes clients nets	<u>47</u>
17	Intérêts courus	22
2	Sommes à recevoir	2
77	Avances aux employés	63
5 040	Baux et autres dépôts	3 780
<u>5 216</u>	Total des comptes débiteurs et des sommes à recevoir	<u>3 914</u>

³⁸ Les éléments constitués de comptes créditeurs et de sommes à recevoir sont présentés selon l'ordre général de liquidité (SRF-9, 8.2).

Note 12 : Immobilisations

30/6/96 000\$ courants		30/6/97 000\$ courants
Fonds francs		
0	Au coût	0
21 500	À l'évaluation ³⁹ – 30 juin 1997	13 100
21 500	Terrains – valeur courante nette	13 100
Bâtiments		
0	Au coût	0
55 500	À l'évaluation	36 000
(3 171)	Amortissement cumulé	0
52 329	Bâtiments – valeur courante nette	36 000
Améliorations locatives		
30 500	Au coût	25 300
(18 300)	Amortissement cumulé	(17 710)
12 200	Améliorations locatives – valeur comptable nette	7 590
Équipement de bureau		
12 850	Au coût	12 255
(9 637)	Amortissement cumulé	(10 263)
3 213	Équipement de bureau – valeur comptable nette	1 992
Meubles et accessoires		
35 350	Au coût	36 074
(19 442)	Amortissement cumulé	(22 769)
15 908	Meubles et accessoires – valeur comptable nette	13 305
Matériel informatique		
24 525	Au coût	83 050
(17 627)	Amortissement cumulé	(11 924)
6 898	Matériel informatique – valeur comptable nette	71 126
Véhicules à moteur		
24 525	Au coût	12 065
(17 627)	Amortissement cumulé	(8 894)
6 898	Véhicules à moteur – valeur comptable nette	3 171
TOTAL DES IMOBILISATIONS		
188 350	Au coût et à l'évaluation	217 844
(71 833)	Amortissement cumulé	(71 560)
116 517	TOTAL DE LA VALEUR COMPTABLE DES IMMOBILISATIONS	146 284

³⁹ On ne devrait pas utiliser les évaluations du gouvernement dans les rapports financiers à moins qu'un évaluateur indépendant, y compris le vérificateur général, en ait confirmé la pertinence. (SSAP-28, 4.17).

Annexe E

Les fonds francs et les bâtiments ont été évalués à la valeur nette courante au 30 juin 1997 par un évaluateur indépendant, AV Fairvalue XXX de Fairvalue xxxx ltée.

Le ministère possède un bâtiment à xxxxx, qui est réservé à l'usage exclusif du gouvernement ou pour entreposage. La propriété est également visée par une demande relative au traité xxxxx. Sa valeur courante nette était de 7,4 millions \$ au 30 juin 1997 (1996 : 11 millions \$).

Note 13 : Comptes fournisseurs et sommes à payer

30/6/96		30/6/97
000\$		000\$
courants		courants
16 259	Fournisseurs	18 533
6 808	Charges constatées	6 414
2 350	Provisions	2 350
1 137	TPS à payer	1 082
26 554	Total des comptes fournisseurs et des sommes à payer	28 379

Note 14 : Passif environnemental⁴⁰

Une réserve de 2 35 000 \$ (1996, 2 350 000 \$) pour le passif environnemental est incluse dans les comptes fournisseurs et les sommes à payer. Ce montant est le coût estimé de la réparation des dommages environnementaux causés par l'installation pilote du ministère située à xxxx qui a été fermée en 1995.

Note 15 : Provision pour le remboursement des surplus à l'État

30/6/96		30/6/97
000\$		000\$
courants		courants
12 224	Surplus net/(déficit)	(2 439)
0	Plus : autres frais (non de production des extrants) – (Note 8)	13 128
12 224	Surplus net de livraison des extrants	10 689
0	Gains su réévaluation (Note 9)	2 700
12 224	Total de la provision pour le remboursement des surplus	13 389

⁴⁰ Les provisions pour le passif environnemental devraient être comptabilisées au moment où le ministère est légalement, ou en toute connaissance de cause, tenu de réparer les dommages environnementaux. Les provisions devraient être comptabilisées lorsqu'elles sont à la fois probables et mesurables. Dans le cas contraire, on devrait les inscrire à titre de dépenses imprévues en conformité du SSAP-15. Le seul passif environnemental que nous connaissons est le passif éventuel de l'État, pas celui d'un ministère. En conséquence, il serait inclus dans la partie des états financiers de l'État du rapport annuel, s'il en est (se reporter à la page 42 du modèle).

Note 16 : Versements aux employés

30/6/96 000\$ courants		30/6/97 000\$ courants
	PASSIF À LONG TERME	
6 910	Retraite et congé pour service long	7 299
<u>6 910</u>	Total du passif à long terme	<u>7 299</u>
	PASSIF EXIGIBLE	
138	Retraite et congé pour service long	182
15 980	Congé annuel	12 976
323	Congé compensatoire	291
<u>16 441</u>	Total du passif exigible	<u>13 449</u>
<u>23 351</u>	Total des versements aux employés	<u>20 748</u>

Note 17 : Instruments financiers⁴¹

Le ministère est signataire d'ententes relatifs à des instruments financiers dans le cadre de ses opérations quotidiennes, notamment, des soldes bancaires, des investissements, des comptes débiteurs, des comptes fournisseurs et des contrats de change à terme.

Risque de crédit

Le risque de crédit désigne la possibilité qu'un tiers n'exécute pas les obligations qu'il a envers le ministère, ce qui engendrerait une perte pour ce dernier. Dans le cours normal de ses activités, le ministère encourt un risque de crédit pour ses comptes débiteurs et ses transactions avec des établissements financiers et le bureau de gestion de la dette xxxxx.

Le ministère n'a pas besoin de nantissement ou de garantie pour les instruments financiers qu'il possède auprès des établissements financiers avec qui il traite, ou avec le XXXX, car ces derniers ont une haute cote de solvabilité. Pour les autres instruments financiers, le ministère n'est pas exposé à des concentrations importantes de risques de crédit.

Juste valeur

La juste valeur de tous les instruments financier est l'équivalent de la valeur comptable qui figure dans l'État de la situation financière.

La juste valeur des contrats de change à terme aux taux médians XXXX, à la date d'établissement du solde, indique un bénéfice non matérialisé de 1 267 \$ (30 juin 1996 : 7 590 \$).

⁴¹ Selon le SRF-31, tous les types de risques doivent être divulgués même s'il n'y a pas d'exposition à un type de risque en particulier.

Annexe E

Risque de change et risque de taux d'intérêt

Le risque de change désigne la possibilité que les comptes débiteurs et les comptes fournisseurs fluctuent en raison des variations des cours du change.

Le ministère gère ses positions de change au moyen de contrats de change à terme. Le montant nominal de référence impayé, à la date d'établissement du solde, sur les engagements d'achat couverts était de 34 249 \$ (30 juin 1996 : 68 450 \$).

Le risque de taux d'intérêt désigne la possibilité que les produits de placements du ministère fluctuent à cause des modifications des taux d'intérêts du marché. En vertu de l'article 46 de la Public Finance Act, le ministère ne peut contracter d'emprunt sans l'autorisation du ministre, ce qu'il a fait. En conséquence, les emprunts ne sont pas exposés aux fluctuations des taux d'intérêt.

Le ministère n'est pas beaucoup exposé au risque de taux d'intérêt menaçant ses instruments financiers.

Note 18 : Faux frais⁴²

Le ministère ne possédait pas d'actif potentiel au 30 juin 1997. (30 juin 1996 : néant).

Les éléments de passif éventuel sont indiqués séparément dans l'État du passif éventuel.

Note 19 : Information sur les personnes apparentées⁴³

Le ministère est une entité possédée en propriété exclusive par l'État. Le gouvernement dicte les rôles du ministère et est en même temps sa principale source de revenu.

Le ministère effectue de nombreuses transactions, d'égal à égal, avec les autres ministères, des organismes d'État et des entreprises nationalisées. Ces transactions ne sont pas considérées des transactions entre personnes apparentées.

À l'exception des transactions susmentionnées, le ministère n'a pas effectué de transactions entre personnes apparentées de quelque nature que ce soit.

⁴² Comprend les détails des faux frais ne figurant pas dans l'État des passifs éventuels.

⁴³ Les ministères sont, jusqu'à preuve du contraire, des personnes morales apparentées, comme bien d'autres entités du secteur public parce qu'ils appartiennent à l'État. La nouvelle SRF-22 devrait prévoir une exemption pour les ministères, les organismes d'État, les bureaux du parlement et les entreprises nationalisées à titre de propriété commune. On doit toutefois continuer d'examiner les transactions entre personnes apparentées au regard des résultats des vérifications du contrôle et de l'influence notable décrites dans la nouvelle SRF-22.

Note 20 : Variations majeurs du budget⁴⁴

Énoncé du rendement financier

Les causes de l'importante variation des prévisions budgétaires initiales ont été décrites dans le budget supplémentaire des dépenses. Elles sont indiquées ci-dessous.

Extrant D1 – Conseil d'orientation stratégique – fonction publique

Le crédit pour cette catégorie d'extrants a été augmenté de 5 400 000 \$. Ce qui a permis l'achat de services de conseils pour la conception et l'évaluation des initiatives issues du programme de maximalisation des marchés du gouvernement.

Extrant D2 – Fonction publique

Le crédit pour cette catégorie d'extrants a été augmenté de 4 600 000 \$. Ce qui a permis d'accroître les effectifs et les investissements en informatique dans le but de perfectionner les moyens de modélisation des marchés du ministère. Ceci découle de la mise en œuvre du programme de maximalisation des marchés du gouvernement.

L'État des dépenses non affectés, reproduit à la page 28, explique la seule variation importante qui a été observée dans le budget supplémentaire des dépenses.

État des mouvements des capitaux propres et État de la situation financière

Il n'y a pas eu de variations majeures par rapport aux prévisions qui ont été faites dans le rapport ministériel (*document du parlement*).

Note 21 : Événements postérieurs à la clôture de l'exercice

Explication des éléments ou des événements importants qui se sont produits entre la fin de l'exercice et le moment où les états financiers ont été signés.

⁴⁴ À notre avis, il serait avisé d'inclure des commentaires sur les principaux changements qui se sont produits au cours de l'année. La préparation d'un budget supplémentaire des dépenses signifie qu'il y a de fortes chances que les résultats courants se rapprochent des montants inscrits au budget (final), ce que le lecteur peut ne pas constater.

ÉTATS RELATIFS À LA COURONNE

Un certain nombre de ministères fournissent des renseignements supplémentaires sur les activités de l'État dont ils assurent la gestion. Ces renseignements s'ajoutent à ceux qui sont exigés en vertu de l'alinéa 35(3)(I) de la loi xxxxxx .

Exemples de documents d'information supplémentaires :

- Énoncé des conventions comptables de l'État (s'il s'agit de conventions nouvelles ou différentes de celles des ministères)⁴⁵
- État du rendement financier de l'État
- État de la situation financière de l'État
- État des flux de trésorerie de l'État
- État des engagements de l'État⁴⁶
- État des passifs éventuels de l'État
- État des dépenses non affectées de l'État
- État des dépenses extraordinaires
- États des crédits de l'État

Lorsqu'ils doivent déterminer s'il est nécessaire de produire la gamme complète des états financiers relatifs à l'État, les ministères doivent juger si ces documents fourniront un meilleur éclairage sur la nature et la portée des activités gouvernementales qu'ils entreprennent et, le cas échéant, sur les biens de l'État qu'ils administrent.⁴⁷

Cette information devrait être rapportée en conformité des PCGR et des autres lignes directrices qui s'appliquent (par exemple, les Instructions et les circulaires du Conseil du Trésor). Le modèle de présentation de ces états financiers doit être copié sur celui des états financiers des ministères qui les précèdent.

⁴⁵ Toute convention comptable supplémentaire de l'État devrait être incorporée aux conventions des ministères relatives aux états financiers.

⁴⁶ Dans le SRT (CFIS), les ministères ne sont pas tenus de signaler aux *autres ministères* les engagements de l'État parce qu'ils seront éliminés lors de la consolidation des états financiers coordonnés. Par contre, lorsqu'un ministère produit des états sur les activités qu'il met en branle pour l'État, il doit alors inclure dans l'État des engagements de l'État ses engagements envers les autres ministères. Ceci est conforme à l'obligation qu'ont les ministères, à titre d'entité autonome, de rapporter les activités qu'ils entreprennent pour le compte de l'État.

⁴⁷ Pour certains ministères, il est logique de produire la gamme complète des états financiers relatifs à l'État. Pour d'autres, ces documents n'ajouteraient rien de plus à leur rapport annuel.

Annexe E

En plus de la note de bas de page habituelle (*Les notes et conventions comptables font partie de ces énoncés financiers*), on devrait ajouter cette note au bas de chaque état financier relatif à l'État : « *Pour obtenir une explication complète de la situation financière de l'État et des résultats de ses opérations pour la période, consulter les états financiers consolidés pour l'exercice qui s'est terminé le 30 juin 1997.* »