

LA MESURE DE LA PERFORMANCE FINANCIÈRE DANS LES ÉTATS FINANCIERS DU SECTEUR PUBLIC

Préparé par :

Le Groupe de travail sur le cadre conceptuel

Octobre 2012

Date limite pour les commentaires : le 31 janvier 2013

Document de consultation 2

Le Document de consultation 2 a été élaboré par le Groupe de travail sur le cadre conceptuel du Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP). Il vise à recueillir les commentaires des parties prenantes sur les points suivants :

- *quel est l'objectif de l'information financière du secteur public;*
- *à qui les entités du secteur public doivent-elles rendre compte financièrement;*
- *de quoi les entités du secteur public doivent-elles rendre compte financièrement;*
- *comment les informations fournies dans les états financiers peuvent-elles aider à s'acquitter de façon compréhensible de ces obligations redditionnelles; et*
- *quels sont les divers modèles disponibles pour s'acquitter ainsi de ces obligations redditionnelles.*

PÉRIODE DE CONSULTATION

Octobre 2012 – Janvier 2013

Objectif du projet

L'objectif du projet est de réexaminer et de modifier les concepts sous-tendant la performance financière dans le cadre conceptuel pour le secteur public énoncés actuellement dans les chapitres SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, et SP 1100, OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS. Cette revue pourrait également avoir une incidence sur le chapitre SP 1201, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS.

Le projet vise les divers niveaux de gouvernement et les Administrations locales, ainsi que les organismes publics qui appliquent le *Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public*. Le projet, et le cadre conceptuel lui-même, sont axés uniquement sur les états financiers à usage général.

Motifs du projet

Un Groupe de travail conjoint composé de membres du CCSP et de sous-ministres des finances a été mis sur pied pour donner suite à des préoccupations soulevées par des responsables des finances des gouvernements d'ordre supérieur. Le rapport final établi par ce groupe suggérait que le CCSP revoie son cadre conceptuel. On reprochait aux normes basées sur les concepts de ce cadre conceptuel de rendre volatils et difficiles à comprendre les résultats présentés dans les rapports financiers et de compliquer les comparaisons entre le réel et le budget.

Dans son plan stratégique pour la période de 2010 à 2013, le CCSP avait initialement indiqué que cette revue se ferait en conjonction avec les travaux entrepris par le Conseil des Normes comptables internationales du secteur public (IPSASB). Les responsables des finances des gouvernements d'ordre supérieur ont toutefois exprimé des inquiétudes au sujet de cette orientation et souhaité que le CCSP prenne l'initiative d'élaborer une solution *made in Canada*. Le CCSP a accepté de réviser en ce sens son plan stratégique 2010-2013. Il a approuvé une proposition de projet de recherche révisée et mis sur pied un Groupe de travail sur le cadre conceptuel. En avril 2011, le

Groupe de travail a entrepris son examen du cadre conceptuel en se concentrant principalement sur les concepts sous-tendant la performance financière.

Où en sommes-nous dans le processus?

Le présent document de consultation est le deuxième document du genre produit par le Groupe de travail. Il n'a pas été adopté par le CCSP.

Le Document de consultation 1, «Caractéristiques essentielles des entités du secteur public», a été diffusé en août 2011. Son but était de préciser et de mieux décrire les caractéristiques des gouvernements et des autres entités du secteur public. On visait ainsi à ce que les concepts et principes qui seraient définis soient bien arrimés aux réalités du contexte du secteur public.

Le Document de consultation 2 aborde la deuxième grande question mentionnée dans la proposition de projet de recherche : la mesure de la performance financière des entités du secteur public.

Note : Les termes en gras sont définis dans le glossaire.

Les commentaires suscités par les deux documents de consultation du Groupe de travail seront pris en compte dans la rédaction d'un énoncé de principes devant être soumis à une consultation publique. Les éléments du cadre conceptuel liés à la performance financière qui ne sont pas abordés dans les deux documents de consultation le seront dans l'énoncé de principes.

Quelles sont les prochaines étapes?

L'énoncé de principes prévu pour le dernier trimestre de 2013 traitera de tous les éléments conceptuels sous-tendant la performance financière ainsi que des conséquences de toute proposition qui pourrait y être faite concernant le modèle de présentation des états financiers des entités du secteur public.

Introduction

Le Groupe de travail sur le cadre conceptuel a entrepris une revue complète des concepts sous-tendant la présentation de la performance financière dans les états financiers à usage général des entités du secteur public. Le présent Document de consultation présente certaines des conclusions auxquelles il est parvenu pour permettre aux parties prenantes du CCSP de les évaluer et de les commenter. Plus précisément, la perception des exigences de la reddition de comptes au public, en particulier la reddition financière, a évolué au fur et à mesure que se précisait l'optique dans laquelle les propositions du présent Document de consultation étaient élaborées. Ces propositions portent sur l'objectif de l'information financière dans le secteur public, sur les parties auxquelles les entités du secteur public doivent rendre compte et sur le contenu de cette reddition de comptes. Les divers modèles envisageables pour s'acquitter de ces obligations de rendre compte au moyen des états financiers à usage général sont également exposés dans le Document de consultation.

Principales propositions

1. Les entités du secteur public existent pour servir le public. La nature de ce mandat est le filtre qui permet de distinguer les caractéristiques clés des entités du secteur public de celles qui sont moins pertinentes.
2. L'objectif de l'information financière diffusée par une entité du secteur public est de fournir des informations répondant à la responsabilité redditionnelle de l'entité. Cette information aide à comprendre et à évaluer la performance et la santé financière de l'entité en cause.
3. Les entités du secteur public s'acquittent de leur responsabilité de rendre compte financièrement au public et à ses représentants élus au moyen des informations fournies dans leurs rapports financiers.
4. Les rapports financiers des entités du secteur public doivent présenter des informations qui sont utiles pour évaluer la performance financière de l'entité au cours de la période comptable visée, ainsi que sa condition financière à la fin de cette période. Les états financiers sont un élément fondamental de l'information financière fournie par une entité du secteur public.
5. Essentiellement, on s'attend à ce que les entités du secteur public rendent des comptes sur : la mesure dans laquelle l'entité a respecté son plan financier, la mesure dans laquelle les activités ou les résultats récents auront une incidence sur les activités ou les résultats des périodes futures, et la condition financière de l'entité.

6. Plus précisément, on s'attend à ce que, dans leurs états financiers, les entités du secteur public s'acquittent de leur responsabilité de rendre compte de huit aspects de leur performance financière, ainsi que de huit autres aspects financiers liés principalement à leur situation financière.

Nous sollicitons vos commentaires

Le Groupe de travail sur le cadre conceptuel sollicite vos commentaires sur les divers points abordés dans le Document de consultation 2.

Les particuliers, les gouvernements et les organisations sont invités à faire parvenir par écrit au Groupe de travail leurs commentaires sur les propositions et les questions formulées dans le document. Il est souhaitable que ceux qui sont en faveur des propositions expriment leurs opinions au même titre que ceux qui ne le sont pas. Tous les commentaires reçus seront postés sur le site Web peu après la date limite de réception des commentaires, sauf si le répondant demande qu'ils soient tenus confidentiels. La demande de confidentialité doit être énoncée explicitement dans la réponse.

Lorsque des commentaires résultent d'un processus consultatif au sein d'une organisation, il est utile d'identifier les groupes consultés. Lorsqu'il y a lieu, il peut également être approprié d'identifier la source des commentaires individuels contenus dans la réponse. Cela permet de mieux comprendre comment les propositions touchent différents aspects d'un gouvernement ou d'une organisation et fournit au Groupe de travail un contexte pour comprendre les commentaires.

Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur une proposition précise ou sur un sous-ensemble précis de propositions et, s'ils expriment un désaccord, qu'ils expliquent clairement le problème en cause et qu'ils comportent le libellé exact des modifications suggérées, avec motifs à l'appui.

Nous vous serions reconnaissants de répondre aux questions suivantes :

1. Êtes-vous d'accord pour que le cadre conceptuel pour le secteur public soit axé sur des responsabilités redditionnelles identifiées envers le public et ses représentants élus, plutôt que sur les besoins de divers groupes distincts d'utilisateurs? Veuillez expliquer votre raisonnement.
2. Êtes-vous d'accord avec la proposition voulant que l'objectif des rapports financiers du secteur public soit de fournir des informations à des fins de responsabilité redditionnelle? Veuillez expliquer votre raisonnement.
3. Êtes-vous d'accord avec la proposition que les rapports financiers du secteur public devraient être conçus pour rendre des comptes au public et à ses représentants élus (autrement dit, que le public et ses représentants élus sont les principaux utilisateurs des rapports financiers)? Veuillez expliquer votre raisonnement.
4. Êtes-vous d'accord avec les trois grands objectifs redditionnels proposés pour la reddition de comptes financière des entités du secteur public? Veuillez expliquer votre raisonnement.

5. Êtes-vous d'accord avec les 16 éléments de reddition de comptes proposés pour les états financiers? Y en aurait-il d'autres à ajouter? Y en aurait-il à retrancher? Veuillez expliquer votre raisonnement.
6. Lequel des trois modèles de présentation des états financiers préférez-vous? Le Groupe de travail devrait-il continuer à explorer l'option d'un modèle hybride (au sens donné à ce terme dans le Document de consultation)? Veuillez expliquer les raisons de votre choix et indiquer pourquoi vous n'avez pas retenu les deux autres modèles.
7. Si vous n'aimez aucun des trois modèles présentés dans le Document de consultation, y a-t-il un autre modèle de présentation des états financiers que vous préféreriez qui permettrait de s'acquitter des obligations redditionnelles identifiées? Veuillez expliquer le modèle que vous suggérez suffisamment en détail pour que le Groupe de travail puisse évaluer votre proposition.
8. Si l'on introduisait dans les états financiers les catégories de «revenus reportés» et de «charges reportées», quels éléments envisageriez-vous d'inclure dans ces catégories (par exemple, les dotations, les rentrées fiscales générales, les transferts reçus)? Avez-vous des suggestions quant aux critères à utiliser pour déterminer ce qui peut ou ce qui devrait être inclus dans ces catégories? Pensez par exemple aux critères suivants pour les revenus (et à des critères similaires pour les charges) :
 - Pour qu'un revenu soit reporté, faudrait-il qu'il fasse l'objet d'une affectation externe imposant qu'il soit utilisé pour défrayer des services à fournir dans des périodes futures (critère de la période d'utilisation)?
 - Un engagement interne, mais rendu public, d'affecter de façon constante un certain type de revenu à des services futurs serait-il suffisant pour déclencher le report?
 - Si un engagement interne était suffisant pour déclencher le report, faudrait-il qu'une décision irrévocable d'affecter les fonds au coût des services à fournir dans des périodes futures soit prise au moment de la réception des revenus/de la levée des impôts?
 - Jusqu'à quel point faudrait-il une relation directe entre un revenu et le coût des services à fournir dans des périodes futures pour que le report du revenu soit autorisé?
 - Faudrait-il que seuls les éléments qui ne répondent pas à la définition d'actif ou de passif puissent être candidats au report?
9. Les états financiers à usage général d'une entité du secteur public devraient-ils comprendre d'autres états visant à répondre aux objectifs redditionnels identifiés? Par exemple, un état (vérifié) distinct de la dette et des autres passifs pourrait répondre à l'obligation d'informer le public sur la capacité d'endettement d'une entité du secteur public, et fournir des informations utiles pour évaluer la condition financière de cette dernière. Veuillez expliquer votre raisonnement.

<p>Pour être pris en considération, les commentaires devront parvenir le 31 janvier 2013 au plus tard à :</p> <p>Tim Beauchamp, directeur Comptabilité du secteur public L'Institut Canadien des Comptables Agréés 277, rue Wellington Ouest Toronto (Ontario) M5V 3H2</p>	<p><u>Un formulaire de réponse</u> en format PDF a été posté avec le présent document pour vous faciliter la tâche. Vous pouvez sauvegarder le formulaire pendant et après la rédaction de votre réponse pour consultation future. Vous n'êtes pas restreint par la taille des champs de commentaires interactifs dans le formulaire de réponse, qui comporte également une section Commentaires généraux. Par ailleurs, vous pouvez faire parvenir vos commentaires écrits par courriel, en format Word, à l'adresse : ed.psector@cica.ca.</p> <p>Pour compléter les commentaires sur les propositions fournis par écrit, divers groupes de discussion seront organisés. Le calendrier de ces groupes de discussion sera publié sur le site Web, dans la page du projet de cadre conceptuel, en octobre 2012. Une webémission portant sur les propositions et les divers modèles présentés dans le Document de consultation sera également disponible sur le site Web en octobre 2012.</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

La mesure de la performance financière dans les états financiers du secteur public

Table des matières

Comprendre les caractéristiques clés des entités du secteur public	10-11
Objectif de l'information financière du secteur public	12-13
Rendre compte à qui?	14-15
Contexte de l'information financière du secteur public	16
Rendre compte de quoi?	17-19
Grands objectifs redditionnels concernant les finances d'une entité du secteur public	17
Mesure dans laquelle les états financiers fournissent des informations répondant aux grands objectifs redditionnels	17-19
Options pour la mesure de la performance financière dans les états financiers	19-32
Conceptions de la performance financière	20
Approche bilantielle	20-22
Évaluation par rapport aux obligations redditionnelles identifiées pour les états financiers	22-23
Approche résultat	23-25
Évaluation par rapport aux obligations redditionnelles identifiées pour les états financiers	25
Conclusions concernant les deux approches conceptuelles de base	26
Modèle hybride	26-33
Avantages et inconvénients de l'approche hybride	27-29
Modèle hybride	29-30
Évaluation par rapport aux obligations redditionnelles identifiées pour les états financiers	30-32
Glossaire	33-37
Annexe A – Caractéristiques clés des entités du secteur public	37-38
Annexe B – Grands objectifs redditionnels et éléments de reddition de comptes des états financiers	39-42
Annexe C – Comparaison des modèles de présentation des états financiers (É/F)	43-47
Annexe D – Illustration du modèle reposant sur l'approche bilantielle (conforme au Manuel du secteur public actuel)	48-49
Annexe E – Illustration du modèle reposant sur l'approche résultat	50
Annexe F – Illustration du modèle hybride	51-52

Dans le **secteur public**, la performance financière est définie en fonction de ce sur quoi l'**entité du secteur public** est tenue de rendre compte financièrement pour la période visée. Mises ensemble, des perspectives multiples sur la performance financière fournissent une image globale des réalisations de l'entité du secteur public par rapport à ses multiples responsabilités.

Les buts d'un **gouvernement** ou d'une **Administration locale** sont complexes et multidimensionnels. L'information sur leur performance financière ou sur celle de toute entité du secteur public doit refléter un certain nombre de perspectives. Il est essentiel de comprendre les caractéristiques des entités du secteur public pour interpréter leur performance financière.

Comprendre les caractéristiques clés des entités du secteur public

Les entités du secteur public existent pour servir le public. La nature de ce mandat est le filtre qui permet de distinguer les caractéristiques clés des entités du secteur public de celles qui sont moins pertinentes.

Le mandat de servir le public définit l'optique dans laquelle une entité du secteur public détermine ses priorités. Le mandat est accompli au moyen de la prestation de services, de la répartition de ressources et de la gestion à long terme des responsabilités financières, économiques, environnementales et sociales qui ont été confiées aux entités du secteur public.

Pour s'acquitter de ce mandat, les entités du secteur public se sont vu confier certains pouvoirs, droits et responsabilités, y compris la responsabilité d'élaborer des politiques et de veiller à leur application. Ces pouvoirs, droits et responsabilités et le mandat de servir le public à long terme exigent une reddition de comptes au public sur les actions, les décisions et les résultats de l'entité du secteur public. Cette **responsabilité redditionnelle** envers le public est la caractéristique première des entités du secteur public. Le rôle joué par le budget dans la répartition des ressources et l'application des politiques est un élément essentiel du cycle redditionnel, tout comme le rôle des états financiers pour permettre de comparer les résultats réels aux résultats planifiés. La nature publique du budget d'une entité du secteur public et, dans le cas d'un gouvernement, le processus de consultation faisant partie de la création du budget ne font qu'amplifier l'importance de la reddition de comptes fournie par le budget lui-même et par sa comparaison avec les résultats réels. Les cadres de fonctionnement et les cadres financiers établis par la législation définissent comment l'intérêt public sera servi (autrement dit, ces cadres précisent comment les droits et les pouvoirs seront utilisés pour s'acquitter des responsabilités). Diverses structures de gouvernance sont établies pour mettre en œuvre les politiques gouvernementales, y compris la création et le contrôle des organismes publics. Des ressources nécessitant une attention ou une gestion spéciales, par exemple les biens incorporels et les infrastructures, et les ressources propres au secteur public, par exemple les terres du domaine public, sont confiées à des entités du secteur public qui en assurent la gestion et sont utilisées pour servir l'intérêt public.

L'**Annexe A** propose une liste révisée des principales caractéristiques des entités du secteur public. Cette liste décrit les caractéristiques clés que l'on retrouve généralement dans ces entités. Il se peut toutefois qu'une entité du secteur public ne possède pas toutes ces caractéristiques. Les gouvernements et les Administrations locales sont plus susceptibles de posséder toutes ces caractéristiques que les **organismes publics**. Cependant, les décisions d'un gouvernement ou d'une Administration locale influent sur le mandat, la structure, le fonctionnement et le financement de ses organismes publics. Les organismes publics sont créés dans le cadre de la politique du gouvernement ou de l'Administration locale. Ils sont contrôlés par le gouvernement ou par l'Administration locale dont ils sont des extensions et ils appliquent ses politiques.

Bon nombre des caractéristiques des entités du secteur public ont sur la comptabilité et l'information financière des conséquences¹, qui orientent le choix des informations à inclure dans les rapports financiers des entités du secteur public. Certaines de ces caractéristiques sont le fondement même des objectifs de l'information financière dans le secteur public, notamment l'obligation de rendre compte au public et la multiplicité des objectifs. D'autres caractéristiques touchent plus précisément aux questions de comptabilisation et de présentation de l'information financière dans les **états financiers à usage général**², par exemple l'importance des opérations sans contrepartie et la nature des ressources.

Des descriptions détaillées révisées des caractéristiques mentionnées dans l'**Annexe A** seront incluses dans l'énoncé de principes prévu.

¹ Les conséquences comptables des caractéristiques des entités du secteur public ont été identifiées par les répondants au Document de consultation 1 ainsi que par le Groupe de travail sur le cadre conceptuel. Seules les conséquences touchant les informations financières sont abordées dans le Document de consultation 2 qui est axé sur la mesure de la performance financière et sur sa présentation dans les états financiers. Les conséquences comptables touchent plus les normes spécifiques que le niveau conceptuel.

² Dans la suite du présent document, le terme «états financiers» est utilisé pour désigner les états financiers à usage général. La différence entre les états financiers à usage général et les états financiers à vocation spéciale est expliquée dans le glossaire.

Objectif de l'information financière du secteur public

Traditionnellement, les utilisateurs des rapports financiers et leurs besoins d'information ont été au cœur des décisions et des concepts sous-tendant la performance financière. Les besoins des utilisateurs ont dicté les objectifs de l'information financière et ont conditionné la nature et la substance des indicateurs de la situation financière et des résultats présentés dans les états financiers. Les études sur les besoins des utilisateurs faites dans le secteur public ont abouti à des ensembles de besoins des utilisateurs raisonnablement comparables, même si certaines étaient axées sur les états financiers et d'autres englobaient également des informations financières allant au-delà des états financiers et abordaient des points tels que l'information sur la conformité, la performance et la viabilité à long terme.

Les études sur les besoins des utilisateurs comportent toutefois des faiblesses inhérentes, notamment du fait qu'elles reposent sur des questions qui ont tendance à suggérer les réponses et aussi, du fait que les utilisateurs des informations du secteur public sont sans doute moins avertis financièrement. Le groupe de travail s'est interrogé sur la validité d'utiliser pour le secteur public une approche axée sur les besoins des utilisateurs qui a été conçue pour définir les cadres conceptuels du secteur privé dans lesquels les besoins décisionnels relativement étroits des investisseurs et des créanciers tiennent le haut du pavé. L'obligation de rendre compte au public fait que les états financiers du secteur public s'adressent à des groupes d'utilisateurs beaucoup plus vastes qui exigent des entités du secteur public une reddition de comptes sur des aspects multiples compte tenu des objectifs multiples de ces entités. C'est pourquoi nous proposons ici une approche redditionnelle axée sur les perspectives multiples à présenter pour décrire la performance financière d'une entité du secteur public. Il semble en effet qu'axer les rapports financiers sur les besoins spécifiques d'un groupe d'utilisateurs prioritaire ou sur les besoins divergents d'un certain nombre de groupes risquerait de nuire à la capacité des rapports financiers de répondre aux objectifs redditionnels.

L'exercice de la responsabilité redditionnelle exige toutefois que l'on définisse à qui l'entité du secteur public doit rendre compte et de quoi elle doit rendre compte. Les propositions sur ces deux points sont exposées ci-dessous. Et l'une des sources que nous avons utilisées pour identifier les objectifs redditionnels à viser dans les rapports financiers du secteur public est le travail sur les besoins des utilisateurs réalisé par les normalisateurs du secteur public par le passé. Ainsi, les éléments redditionnels demeurent solidement arrimés aux besoins des utilisateurs, même s'ils ne sont pas entièrement conditionnés par ceux-ci (voir ci-dessous la section «Rendre compte de quoi?»)

Question 1 : Êtes-vous d'accord pour que le cadre conceptuel pour le secteur public soit axé sur des responsabilités redditionnelles identifiées envers le public et ses représentants élus, plutôt que sur les besoins de divers groupes distincts d'utilisateurs? Veuillez expliquer votre raisonnement.

L'objectif de l'information financière diffusée par une entité du secteur public est de fournir des informations répondant à la responsabilité redditionnelle de l'entité. Ces informations aident à comprendre et à évaluer les finances de l'entité du secteur public.

Fondamentalement, un objectif redditionnel est axé sur : la gouvernance, la performance, y compris la performance financière et non financière, la gestion des ressources confiées et la viabilité à long terme. Un élément clé de la responsabilité redditionnelle d'une entité du secteur public est de fournir de l'information financière, et les états financiers constituent une partie de cette information financière.

L'information qui répond à un objectif de responsabilité redditionnelle se distingue de l'information axée sur l'évaluation à des fins de prise de décisions par les investisseurs et les créanciers. La nature de la responsabilité redditionnelle dans le secteur public peut avoir des conséquences sur :

- a) les caractéristiques qualitatives de l'information à communiquer³;
- b) la focalisation des rapports financiers;
- c) les indicateurs fournis dans les rapports financiers;
- d) la présentation des rapports financiers.

Les informations fournies dans les rapports financiers pour s'acquitter de la responsabilité redditionnelle peuvent également être utiles à des fins de prise de décisions, par exemple :

- a) pour informer les personnes qui votent aux élections ou qui militent pour des programmes, ou
- b) pour informer les élus qui façonnent les politiques futures, définissent les programmes futurs ou fixent des objectifs budgétaires.

Question 2 : Êtes-vous d'accord avec la proposition voulant que l'objectif des rapports financiers du secteur public soit de fournir des informations à des fins de responsabilité redditionnelle? Veuillez expliquer votre raisonnement.

³ Note : les caractéristiques qualitatives de l'information à inclure dans les états financiers seront traitées dans l'Énoncé de principes.

Rendre compte à qui?

Les entités du secteur public s'acquittent de leur responsabilité de rendre compte financièrement au public et à ses représentants élus au moyen des informations fournies dans leurs rapports financiers.

Le terme «public» est utilisé dans son sens usuel pour désigner l'ensemble de la collectivité, ou l'ensemble des citoyens d'un territoire. Le public s'attend à une reddition de comptes de la part du secteur public principalement à titre de fournisseur de ressources ou de bénéficiaire de services, ou dans ces deux perspectives à la fois :

- a) À titre de fournisseur de ressources, on peut s'intéresser aux finances d'une entité du secteur public dans l'optique d'un «fournisseur non volontaire de ressources», par exemple à titre de contribuable, ou dans l'optique d'un «fournisseur volontaire de ressources», par exemple à titre de prêteur, d'investisseur, de donateur, de fournisseur, de consommateur d'un service tarifé ou d'employé.
- b) À titre de bénéficiaire de services, il se peut que l'on s'intéresse aux finances de l'entité du secteur public dans l'optique des contribuables ou des autres membres de la collectivité qui bénéficient des services fournis par le secteur public que ce soit dans le cadre d'opérations avec contrepartie ou sans contrepartie.

Les «élus» comprennent les législateurs, les membres des conseils municipaux ou scolaires et, dans le cas des organismes publics, les membres élus ou nommés de leur conseil d'administration.

Tout en étant les principaux utilisateurs des rapports financiers du secteur public, les membres du public peuvent être moins avertis financièrement que les utilisateurs d'autres types de rapports financiers. Habituellement, ils ont moins accès à des intermédiaires, tels que des analystes financiers, qui peuvent interpréter les rapports financiers pour eux. De ce fait, les rapports financiers du secteur public doivent accorder une grande importance à la compréhensibilité de l'information fournie. Il ne s'agit pas d'exclure des opérations complexes ou de les simplifier de façon abusive, mais l'accent mis sur la compréhensibilité est à prendre en compte dans la détermination des éléments à présenter dans les rapports financiers. Les préparateurs de ces rapports devraient supposer que les utilisateurs ont une compréhension raisonnable des activités économiques et de la comptabilité et qu'ils sont disposés à étudier l'information avec une diligence raisonnable.

Les rapports financiers à usage général préparés pour répondre aux besoins du public et de ses représentants élus dans une optique de responsabilité redditionnelle peuvent également fournir des informations utiles à d'autres utilisateurs pour d'autres fins. Les statisticiens de l'État, les analystes, les médias, les conseillers financiers, les groupes d'intérêt public, les groupes de pression et

d'autres sont susceptibles de trouver dans les rapports financiers des informations utiles pour eux. Certains utilisateurs peuvent avoir le pouvoir de demander la préparation de rapports financiers conçus pour répondre à leurs besoins d'informations spécifiques tout en utilisant aussi pour leurs fins des informations fournies dans les rapports financiers à usage général; c'est le cas par exemple des organismes de réglementation et de surveillance, des sous-comités des corps législatifs ou des conseils, des agences centrales et des contrôleurs budgétaires, des gestionnaires d'entités et, dans certains cas, des bailleurs de fonds et des fournisseurs d'aide au développement où d'autres sortes d'aides. Même si les informations fournies dans les rapports financiers à usage général peuvent être utiles à ces autres utilisateurs, ces rapports ne sont pas préparés dans le but de répondre à leurs besoins particuliers.

Question 3 : Êtes-vous d'accord avec la proposition que les rapports financiers du secteur public devraient être conçus pour rendre des comptes au public et à ses représentants élus (autrement dit, que le public et ses représentants élus sont les principaux utilisateurs des rapports financiers)? Veuillez expliquer votre raisonnement.

Contexte de l'information financière du secteur public

La nature complexe du secteur public, avec sa myriade d'objectifs et l'impératif de la reddition de comptes au public, exige une information aux facettes multiples. Idéalement, l'information diffusée par une entité du secteur public devrait être une reddition de comptes multidimensionnelle comprenant : les états financiers; d'autres informations au sujet de la condition financière de l'entité y compris sa viabilité à long terme; des informations supplémentaires sur la performance financière; et des informations sur la performance non financière.

La reddition de comptes sur les questions de gouvernance, de performance non financière et de viabilité à long terme dépassent le cadre des états financiers, lesquels sont largement consacrés à décrire les effets financiers des opérations et des événements passés. Les états financiers ne permettent de s'acquitter que partiellement de la responsabilité de rendre compte de la **performance financière**. Une partie de la reddition de comptes sur les ressources confiées à l'entité est fournie par l'information sur la **condition financière**, dimension qui va également au-delà de ce que les états financiers peuvent fournir. Toutefois, un indicateur qui a une incidence sur l'évaluation de la condition financière est la **situation financière** de l'entité décrite dans ses états financiers.

Les rapports financiers des entités du secteur public doivent présenter des informations qui sont utiles pour évaluer la performance financière de l'entité au cours de la période comptable visée, ainsi que sa condition financière à la fin de cette période. Les états financiers sont un élément fondamental de l'information financière fournie par une entité du secteur public.

Les états financiers offrent diverses perspectives sur la performance financière, perspectives qui sont essentielles pour évaluer la performance financière globale de l'entité au cours de la période visée. Ce ne sont toutefois pas les seuls indicateurs de la performance financière de l'entité au cours de la période. Des informations supplémentaires, telles que des indicateurs de l'efficacité des politiques et des programmes, établis à partir de données externes aux états financiers, ajoutent de la profondeur aux perspectives sur la performance financière données par les états financiers.

Rendre compte de quoi?

Les grands objectifs redditionnels concernant les finances d'une entité du secteur public, ainsi que les éléments plus précis de reddition de comptes pour les états financiers, ont été identifiés au moyen d'un processus qui a porté sur :

- a) les conséquences, en matière d'information financière et de comptabilité, des caractéristiques clés des entités du secteur public;
- b) les responsabilités des entités du secteur public découlant de leurs caractéristiques clés; et
- c) les résultats des études sur les besoins des utilisateurs dans le secteur public menées par le passé par divers groupes de normalisateurs.

En se fondant sur ces éléments, le présent document de consultation définit tout d'abord les grands objectifs redditionnels auxquels devraient souscrire les entités du secteur public, et précise ensuite la mesure dans laquelle les états financiers peuvent permettre de les atteindre.

Grands objectifs redditionnels concernant les finances d'une entité du secteur public

Les entités du secteur public sont tenues de rendre compte :

- a) de la mesure dans laquelle elles se sont conformées à leur plan financier;
- b) de la mesure dans laquelle les activités ou les résultats actuels ont un effet sur les activités ou les résultats des périodes futures; et
- c) de la condition financière de l'entité.

Question 4 : Êtes-vous d'accord avec les trois grands objectifs redditionnels proposés pour la reddition de comptes financière des entités du secteur public? Veuillez expliquer votre raisonnement.

Mesure dans laquelle les états financiers fournissent des informations répondant aux grands objectifs redditionnels

Les états financiers fournissent une partie des informations requises pour rendre compte au public et à ses représentants élus. La mesure dans laquelle les états financiers peuvent fournir des informations permettant une évaluation de l'atteinte ou de la progression vers l'atteinte des éléments de reddition de comptes identifiés est indiquée, dans le tableau de l'**Annexe B**, en regard des grands objectifs de reddition de comptes financière énumérés ci-dessus qui devraient sous-tendre les rapports financiers de toute les entités du secteur public.

Le tableau de l'**Annexe B** montre la multiplicité des éléments de reddition de comptes qu'on s'attend à retrouver dans le corps même des états financiers des entités du secteur public. Les éléments de reddition de comptes des états financiers qui offrent diverses perspectives sur la performance financière et ont trait aux deux grands objectifs redditionnels a) et b) ci-dessus sont les suivants :

1. le respect du budget (comparaison de la performance financière réelle et de la performance financière budgétée)⁴;
2. l'excédent ou le déficit annuel⁵;
3. la mesure dans laquelle les revenus de la période sont suffisants pour couvrir le coût des services fournis au cours de cette période (et les coûts des années antérieures qui n'ont pas été couverts par les revenus des années antérieures);
4. la variation de l'actif net/du passif net;
5. la consommation d'immobilisations corporelles et d'autres ressources propres au secteur public à inclure dans la mesure de la performance financière de la période;
6. la séparation des gains et pertes de réévaluation non réalisés et des résultats des activités de fonctionnement;
7. la variation de la **dette nette**/des **actifs financiers nets**;
8. la provenance et l'utilisation de la trésorerie.

Les autres éléments de reddition de comptes que l'on s'attend à retrouver dans le corps même des états financiers (c'est-à-dire ceux qui, sans être lié à la performance financière, doivent toutefois être inclus dans un jeu d'états financiers) ont trait principalement à la situation financière, qui est l'un des aspects de la condition financière (grand objectif redditionnel c)). Ce sont les suivants :

9. l'ensemble des actifs et des passifs de l'entité;
10. l'indicateur de la situation financière qu'est l'actif net ou le passif net;
11. la dette nette/les actifs financiers nets;
12. la trésorerie et les équivalents de trésorerie;
13. les emprunts et les autres passifs;
14. les immobilisations corporelles (soldes, acquisitions, cessions, etc.);
15. les actifs financiers, y compris les instruments financiers;
16. les autres ressources du secteur public (soldes, acquisitions, cessions, etc.).

Les éléments de reddition de comptes que peuvent fournir les états financiers ne sont pas tous couverts dans le corps même des états financiers. Les notes et tableaux font partie intégrante des états financiers. Ils communiquent des informations qui accroissent et

⁴ La présentation varie selon la méthode de comptabilité et le périmètre comptable utilisés pour le budget comparativement à la méthode de comptabilité et au périmètre comptable utilisés pour rendre compte de la performance financière réelle dans les états financiers.

⁵ La façon de mesurer l'excédent ou le déficit annuel dépend du modèle retenu pour la présentation des états financiers.

étayent la fidélité de la présentation de la performance financière et de la situation financière de l'entité du secteur public. La présentation d'information dans les notes et les tableaux des états financiers ne peut se substituer aux traitements comptables appropriés, mais ces informations qui complètent, clarifient et expliquent les postes des états financiers sont d'importance fondamentale pour atteindre l'objectif de reddition de comptes d'une entité du secteur public. Elles ont le même poids que les informations ou explications incluses dans le corps même des états financiers.

Question 5 : Êtes-vous d'accord avec les 16 éléments de reddition de comptes proposés pour les états financiers? Y en aurait-il d'autres à ajouter? Y en aurait-il à retrancher? Veuillez expliquer votre raisonnement.

Options pour la mesure de la performance financière dans les états financiers

Le présent document de consultation présente trois modèles de présentation des états financiers. Chacun est décrit et évalué pour voir dans quelle mesure il permet de s'acquitter des obligations redditionnelles propres aux états financiers énumérées dans la section précédente et décrites de façon plus détaillée à l'**Annexe B**.

Sont d'abord évalués en fonction de ces obligations redditionnelles les modèles fondés sur les deux conceptions de base de la performance financière. Puis une solution hybride est décrite et évaluée. Idéalement, le modèle choisi devrait :

- a) aider à résoudre les problèmes concernant la mesure de la performance financière dans le secteur public qui ont donné naissance au projet;
- b) augmenter la qualité de la reddition de comptes fournie par les états financiers du secteur public en couvrant les obligations redditionnelles identifiées pour les états financiers;
- c) augmenter la clarté de la présentation et la compréhension de la performance financière et de la situation financière des entités du secteur public.

Une comparaison point par point des trois modèles de présentation des états financiers est fournie à l'**Annexe C**. Dans les maquettes d'états financiers présentées aux Annexes D à F, l'endroit où sont fournis les 16 éléments de reddition de comptes est indiqué par les numéros ① à ⑯ à côté de l'élément en cause.

Conceptions de la performance financière

Il existe deux conceptions de base de la mesure de la performance financière dans les états financiers :

- a) L'approche bilantielle, qui s'intéresse aux changements intervenus dans les actifs et les passifs au cours de la période. Selon cette approche, si un changement s'est produit dans un actif ou un passif, il est constaté dans l'état de la performance financière de la période où le changement s'est produit.
- b) L'approche résultat qui est axée sur les flux de ressources concernant une période donnée. Selon cette approche, un élément qui ne répond pas à la définition de revenu ou de charge de l'exercice sera constaté dans l'état de la performance financière à une date future.

La troisième conception est une approche hybride qui s'intéresse à la fois aux changements intervenus dans les actifs et les passifs et aux flux de ressources concernant une période donnée. Cette approche n'adopte pas une vue particulière de la performance financière, se contentant de noter que la mesure de la performance financière doit être déterminée indépendamment de la mesure de la situation financière.

Chacune de ces trois approches :

- a) reconnaît l'importance de l'état de la performance financière pour répondre à l'objectif des états financiers;
- b) exclut les opérations avec les propriétaires;
- c) ne suppose aucune association directe avec des choix particuliers de valeurs.

Approche bilantielle

Le modèle défini actuellement dans le Manuel de comptabilité pour le secteur public (le modèle «statu quo»), adopte principalement une approche bilantielle.

Pour mesurer la performance financière dans les états financiers, l'approche bilantielle s'attache aux changements dans les actifs et les passifs (ressources et obligations économiques) intervenus pendant la période. Les actifs sont considérés comme le point de départ de la détermination de tous les autres éléments. Les passifs sont définis comme étant les droits de tiers sur des passifs existants ou futurs. Cette approche se fonde sur la rigueur des définitions des actifs et des passifs pour définir les revenus et les charges comme étant des augmentations et des diminutions de l'actif net ou du passif net. Dans un modèle basé sur les ressources et les obligations

économiques (actifs et passifs), la mesure de la performance financière est arrimée aux phénomènes économiques réels. Ce type de modèle est parfois décrit comme un modèle d'évaluation axé principalement sur la valeur des actifs et des passifs.

Dans un modèle fondé sur l'approche bilantielle, si un changement se produit dans un actif ou un passif, il est constaté dans le calcul de la performance financière de la période où il s'est produit. Le modèle statu quo comporte deux états de la performance financière, (l'état des résultats et l'état des gains et pertes de réévaluation) qui, ensemble, expliquent l'évolution de la situation financière de l'entité. La situation financière de l'entité est mesurée comme étant la situation de son actif net ou de son passif net. Ce modèle ne demande aucun jugement quant aux opérations et événements touchant la situation financière à inclure dans la performance financière de l'entité. Aucun jugement n'est requis pour déterminer si une entrée ou une sortie de ressources doit être attribuée à la période actuelle ou à une période future. Tous les éléments qui représentent des augmentations ou des diminutions des ressources nettes de l'entité entre les dates de rapport sont inclus et font donc partie de la performance financière, ce qui assure un niveau de constance et de comparabilité en réduisant les jugements requis pour déterminer à quelle période un élément appartient. Le lissage artificiel des résultats n'est pas possible. Le modèle statu quo distingue deux aspects de la performance financière : l'excédent ou le déficit lié aux activités de fonctionnement de la période, et les gains et pertes de réévaluation de la période. Tous les changements intervenus dans les actifs et les passifs au cours de la période sont reflétés dans l'une de ces deux catégories.

Les partisans de cette approche estiment qu'il n'est pas possible de donner du sens à la performance financière sans avoir d'abord donné du sens aux actifs. Ils soutiennent que toute définition des revenus et des charges ne faisant pas référence aux actifs et aux passifs est basée sur des conventions et non sur des concepts, et fait de la mesure périodique de la performance financière une entreprise largement teintée par le jugement individuel et l'opinion personnelle. Le choix de s'ancrer sur les définitions d'actif et de passif impose des limites ou des contraintes non seulement à l'égard de ce qui peut être inclus dans les actifs et les passifs, mais aussi à l'égard de ce qui peut être inclus dans la performance financière.

Une conséquence de cette conception est qu'elle introduit, dans le calcul de l'excédent ou du déficit, des gains ou des pertes pouvant résulter d'événements périphériques ou accessoires, ou encore de réévaluations (si ces dernières sont permises). Étant donné l'importance du budget comme élément clé de la reddition de comptes dans le secteur public, la comparaison du budget et du réel devient très difficile puisqu'il est improbable que le budget comporte suffisamment de tampons pour couvrir tous les événements imprévus ou les changements imprévus dans la valeur des instruments financiers.

L'approche bilantielle permet la répartition dans certaines circonstances. Par exemple, la consommation des immobilisations corporelles est répartie entre les périodes d'utilisation (par amortissement). De telles répartitions ne permettent pas, toutefois, d'inclure dans l'état de la situation financière des éléments qui ne correspondent pas aux définitions d'actif ou de passif. En conséquence, les entrées de ressources dont on a l'intention, mais non l'obligation, de ne se servir qu'au cours de périodes futures, sont comptabilisées

dans les revenus et ne sont pas reportées. Les normes régissant les états financiers qui sont fondées sur l'approche bilantielle peuvent introduire de la volatilité dans l'état des résultats et donc, potentiellement, amener la direction d'une entité publique à prendre des décisions différentes. Cette conception est basée sur la prémisse que si la stabilité ou la volatilité des résultats financiers est un élément important à prendre en compte dans la responsabilité redditionnelle, il convient de refléter fidèlement cette stabilité ou cette volatilité dans les états financiers.

L'importance à accorder, dans le secteur public, à des ressources telles que les infrastructures qui permettront de rendre des services futurs, et à des obligations comme celles qui découlent des politiques sociales, de la dette et des avantages futurs du personnel, milite en faveur d'une approche bilantielle. Par exemple, puisque les entités du secteur public existent pour fournir des biens et des services au public, on peut faire valoir que les états financiers doivent mettre l'accent sur les ressources disponibles pour fournir ces services, sur les obligations de transférer ces ressources à d'autres et sur les ressources nettes disponibles pour financer les activités futures. Dans cette optique, il est important de déterminer l'étendue des ressources disponibles pour les périodes futures et de voir si les obligations héritées du passé ont augmenté ou diminué. La mesure de la performance financière sur cette base fournit ces informations.

Cependant, l'approche bilantielle peut, entre autres choses, introduire, dans le calcul de l'excédent ou du déficit, des gains et pertes périphériques ou accessoires par rapport aux activités normales de l'entité et des gains et pertes découlant de l'évolution des valeurs de marché. L'inclusion de ces gains et de ces pertes nuit à la compréhension des activités de l'entité, et certains gains et pertes de réévaluation, qui pourraient ne jamais se réaliser, devraient être exclus de ce calcul. Cette approche ne cadre donc pas avec l'optique à long terme et la pérennité de l'administration publique.

Un modèle de présentation des états financiers fondé sur l'approche bilantielle (à savoir le modèle statu quo défini actuellement dans le Manuel du secteur public pour les gouvernements fédéral, provinciaux et territoriaux), est décrit en détail à l'**Annexe C** et illustré par une maquette d'états financiers à l'**Annexe D**.

Évaluation par rapport aux obligations redditionnelles identifiées pour les états financiers

Le modèle statu quo ne répond pas à toutes les obligations redditionnelles des états financiers présentées à l'**Annexe B** et énumérées précédemment (à la page 18).

- Il répond aux obligations redditionnelles n° 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 et 16.
- Il peut répondre à l'obligation n° 1, qui est de permettre la comparaison entre le réel et le budget, mais uniquement au moyen de rapprochements. Le modèle proposé actuellement par le Manuel de comptabilité pour le secteur public demande une comparaison réel-budget dans l'état des résultats et dans l'état de la variation de la dette nette. Toutefois, certains gouvernements du Canada n'utilisent pas la même méthode de comptabilité ou le même périmètre comptable pour leur budget et leurs états financiers. De ce

fait, les comparaisons réel-budget nécessitent souvent des rapprochements. On a souvent fait valoir qu'une approche résultat cadrerait mieux avec les méthodes budgétaires du secteur public.

- Il ne répond pas à l'obligation redditionnelle n° 3, qui demande des informations sur la mesure dans laquelle les revenus et autres entrées de ressources de la période ont suffi pour couvrir le coût des services fournis durant la période, mesure qu'un normalisateur a décrite comme étant celle qui montre si les fournisseurs de ressources de la période portent le poids du coût des services fournis dans cette période, autrement dit, l'équité interpériodes. La mise en œuvre de cette obligation redditionnelle semble cadrer mieux avec une approche résultat. Le modèle résultat et le modèle hybride définissent les revenus et les charges sur la base de l'appartenance des entrées et des sorties de ressources à la période actuelle ou aux périodes futures et calcule l'excédent ou le déficit annuel d'une façon qui permet d'évaluer dans quelle mesure les résultats de la période contribuent à l'équité interpériodes.

Approche résultat

Pour ce qui est de mesurer la performance financière, un modèle d'états financiers fondés sur l'approche résultat est axé sur les flux de ressources attribuables à une période donnée. Dans ce modèle, les éléments répondant aux définitions de revenu et de charge serviraient à déterminer l'excédent ou le déficit annuel et les éléments ne répondant pas à ces définitions seraient inclus dans l'état de la situation financière. Dans cet état, ils seraient comptabilisés à titre d'actifs ou de passifs, ou dans les nouvelles catégories **revenus reportés** et **charges reportées**. Les éléments inclus dans ces nouvelles catégories seraient comptabilisés dans les revenus et charges de périodes futures quand il pourrait être déterminé objectivement qu'ils ont trait à ces périodes.

La principale idée sous-tendant cette approche est que la comptabilité est un processus de répartition des entrées et des sorties de ressources entre les diverses périodes, plutôt qu'un processus de mesure des changements intervenus dans les actifs et les passifs. Attribuer les opérations et les événements aux périodes appropriées est plus important que les incertitudes liées à la mesure des changements dans les actifs et les passifs. Les éléments de base d'un tel système ne sont pas les actifs et les passifs mais les définitions de revenu et de charge. La définition de revenu n'engloberait pas toutes les augmentations de l'actif net puisque les flux se produisant dans la période actuelle mais ayant trait à des périodes futures seraient reportés, et elle inclurait les augmentations de l'actif net intervenues dans des périodes passées qui concernent la période actuelle. La définition de charge n'inclurait pas toutes les diminutions de l'actif net puisque les flux se produisant dans la période actuelle mais ayant trait à des périodes futures seraient reportées et que les diminutions de l'actif net intervenues dans les périodes passées mais concernant la période actuelle seraient incluses.

L'exercice consistant à déterminer si un revenu ou une charge appartient à la période actuelle est parfois décrit comme une application du concept d'équité interpériodes. Ce concept trouve souvent écho dans les lois, comme celles qui imposent l'équilibre budgétaire ou

celles qui limitent les émissions d'emprunt. L'intention est de fournir des informations qui aident à évaluer dans quelle mesure la génération actuelle de citoyens transfère aux contribuables futurs le fardeau de payer pour les services courants.

Ce concept est généralement interprété comme signifiant que les fournisseurs de ressources des périodes futures ne devraient pas avoir à payer pour des avantages reçus par des bénéficiaires de services de la période actuelle, et donc que les revenus de la période actuelle devraient être égaux aux charges de cette période. L'équité interpériodes est proposée en tant que point de repère à des fins redditionnelles, plutôt que comme un but à respecter dans chaque période. Par exemple, les gouvernements peuvent, pour des raisons de politique financière, décider de reporter les dépenses liées à des chocs économiques sur les fournisseurs de ressources futures ou de conserver à l'intention de ces derniers les revenus provenant des bonnes surprises économiques. Selon l'approche résultat, indiquer la mesure dans laquelle l'équité interpériodes a été respectée devrait être un objectif fondamental de l'information sur la performance financière.

Le concept d'équité interpériodes et le concept traditionnel du rattachement des charges aux revenus ou aux produits associent tout deux les événements comptables à des périodes. Toutefois, l'instauration d'une comptabilité avec reports aux fins de la mesure de la performance financière ne serait pas une application du concept du rattachement. Ce dernier attribue des coûts aux revenus comptabilisés au cours d'une période afin de mesurer la performance financière. L'équité interpériodes, elle, attribue les coûts des services à la période au cours de laquelle ces services sont rendus et attribue les revenus à la période appropriée afin d'évaluer si ces revenus étaient suffisants pour financer le coût des services fournis au cours de la période considérée. En conséquence, l'expression «équité interpériodes» est jugée plus appropriée pour le secteur public que celle de rattachement des charges aux produits pour décrire l'association des événements avec les périodes, compte tenu notamment du volume et de l'importance des opérations sans contrepartie dans le secteur public.

Un problème critique lié à cette approche est la difficulté d'élaborer une base solide et objective pour le report des revenus et des charges. Il faut faire appel au jugement pour déterminer si une entrée ou une sortie de ressources est attribuable à la période actuelle ou aux périodes futures. L'attribution d'un revenu ou d'une charge à l'exercice dans lequel il ou elle s'est produit est une solution plus claire et plus évidente que toute autre formule, qui sera plus susceptible de produire des résultats arbitraires. De plus, il pourrait ne pas être possible d'attribuer raisonnablement tous les revenus d'une entité du secteur public à des périodes données. La principale source de revenus de la plupart des gouvernements est l'impôt. L'impôt est habituellement levé à des fins générales, plutôt que pour des objectifs particuliers. En théorie, l'impôt est levé dans la période au cours de laquelle il est nécessaire pour financer les services, sauf dans le cas de l'impôt visant spécifiquement à financer des immobilisations, comme cela se fait dans les Administrations locales. Et, en réalité, l'association du revenu fiscal à une période particulière ou au financement de services particuliers peut s'avérer bien difficile. D'autres revenus des entités du secteur public sont plus susceptibles d'avoir une relation objective et identifiable avec des

périodes données ou avec la fourniture de services dans des périodes données, et leur attribution à des périodes comptables peut donc être possible et justifiable.

Un modèle de présentation de l'information financière fondé sur l'approche résultat est décrit en détail à l'**Annexe C** et illustré par une maquette d'états financiers à l'**Annexe E**.

Le Governmental Accounting Standards Board (GASB) qui, aux États-Unis, est le normalisateur des États et des Administrations locales impose un modèle de présentation des états financiers fondé sur l'approche résultat. Cette présentation n'est toutefois pas tout à fait la même que celle de l'Annexe E. Les entrées et sorties de ressources reportées sont définies comme des éléments d'états financiers de nature distincte. Toutefois, ces catégories ne sont pas utilisables à volonté. Les normes du GASB précisent en effet quels sont les opérations, les événements et les éléments qui seuls peuvent être inclus dans ces catégories. Il se peut toutefois qu'avec le temps on en vienne à ajouter des éléments à cette liste, par analogie, plutôt que de la respecter de façon stricte, et qu'il soit difficile pour les auditeurs de sanctionner ces ajouts par une réserve. Si l'approche résultat était adoptée au Canada, l'établissement de paramètres pour l'inclusion dans les reports pourrait, au bout du compte, aboutir à une plus grande uniformité.

Évaluation par rapport aux obligations redditionnelles identifiées pour les états financiers

Le modèle fondé sur l'approche résultat ne répond pas à toutes les obligations redditionnelles des états financiers présentées à l'**Annexe B** et énumérées précédemment (à la page 18).

- Il répond aux obligations redditionnelles n^{os} 1, 2, 3, 5, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 et 16.
- Il peut répondre à l'obligation redditionnelle n^o 1 au moyen de rapprochements si l'entité n'utilise pas la même méthode de comptabilité et/ou le même périmètre comptable pour le budget et pour les états financiers.
- Il ne répond pas à l'obligation redditionnelle n^o 4, qui demande que l'on présente la variation de l'actif net ou passif net, soit un indicateur de l'étendue de la variation des éléments inclus dans la situation financière de l'entité qui sont des ressources et des obligations économiques réelles.
- Il ne répond pas à l'obligation redditionnelle n^o 6 qui, en vertu de l'un des grands objectifs redditionnels, demande que l'on présente séparément les gains et pertes de réévaluation non réalisés de ceux et celles qui sont réalisés. Les gains et pertes de réévaluation non réalisés seraient reflétés dans les revenus et charges et dans les soldes des reports.
- Il ne répondrait pas facilement à l'obligation redditionnelle n^o 7, qui demande que l'on rende compte de la variation de la dette nette ou des passifs nets. La variation de la dette nette est calculée comme étant la différence entre les revenus et les dépenses de la période quand les définitions de revenu et de charge sont basées exclusivement sur les augmentations et diminutions de l'actif net ou du passif net. Cependant, dans un modèle fondé sur l'approche résultat, les définitions de revenu et de charge incluent les flux des périodes antérieures qui concernent la période actuelle et excluent les flux de la période actuelle qui concernent des périodes futures, plutôt que d'être basées uniquement sur les augmentations et les diminutions de l'actif net ou du passif net. De ce fait, un

rapprochement entre la dette nette et l'excédent ou le déficit net de l'exercice serait bancal et peu susceptible d'aider à la compréhension des finances de l'entité. Opter pour un calcul direct de la variation de la dette nette, plutôt que pour le rapprochement, soulève également des questions de compréhensibilité. Ce calcul direct aboutirait à des revenus différents (calculés sur la base des augmentations de l'actif net ou du passif net) de ceux paraissant dans l'état des résultats (entrées de ressources concernant la période) et se baserait sur les dépenses, plutôt que sur les charges, pour calculer l'évolution de la dette nette. L'exemple d'états financiers montré à l'**Annexe E** adopte une approche plus simple : il comprend un état de la variation de la dette nette qui fait le lien avec la variation de l'actif net ou du passif net plutôt qu'avec l'excédent ou le déficit de l'exercice.

Conclusions concernant les deux approches conceptuelles de base

Au total, l'approche bilantielle apparaît légèrement mieux convenir pour répondre aux objectifs redditionnels et permet de couvrir un plus grand nombre des éléments redditionnels identifiés pour les états financiers et exposés à l'**Annexe B**. Selon cette approche, la performance financière reflète les opérations et les événements qui se sont produits au cours de la période et la mesure de la situation financière n'est pas touchée par les éléments qui ne répondent pas aux définitions d'actif ou de passif. Constatons toutefois qu'aucun des deux modèles ne permet de répondre à toutes les obligations redditionnelles identifiées pour les états financiers.

Modèle hybride

Le plus gros problème d'un modèle de présentation des états financiers fondé sur l'approche bilantielle est le risque d'introduire de la volatilité dans les résultats annuels rapportés. Le plus gros problème d'un modèle de présentation des états financiers fondé sur l'approche résultat est qu'il requiert l'introduction de reports pour éliminer cette volatilité. Ni l'une ni l'autre de ces approches ne permet de couvrir tous les éléments redditionnels identifiés comme devant être fournis par les états financiers parce que, soit les éléments de situation financière déterminent ce qui doit être comptabilisé dans l'état de la performance financière, soit les éléments de performance financière déterminent ce qui doit être inclus dans l'état de la situation financière.

Pour tenter de trouver une solution aux problèmes de comparaison réel-budget et de volatilité soulevés par les parties prenantes du CCSP, le présent document de consultation soumet pour commentaires une troisième voie, celle d'une présentation «hybride» des états financiers. Cette présentation est hybride en ce sens que les actifs, les passifs, les revenus et les charges sont définis indépendamment et elle vise à répondre à l'ensemble des obligations redditionnelles attribuées aux états financiers.

Avantages et inconvénients de l'approche hybride

L'articulation est la mesure dans laquelle l'information fournie dans l'état de la situation financière correspond mathématiquement avec l'information fournie dans l'état de la performance financière. L'approche bilantielle et l'approche résultat exigent toutes deux cette articulation. L'approche hybride est moins exigeante à cet égard.

L'approche hybride ne requiert pas l'**articulation**⁶ complète de l'état de la situation financière et de l'état de la performance financière, même si les interrelations entre tous les états du jeu d'états financiers devraient être explicables et rapprochables. Elle considère que l'articulation limite la mesure des revenus et des charges en la restreignant à la variation des actifs et des passifs, et vice versa. L'articulation pourrait donc nuire à la communication d'informations pertinentes sur la performance financière ou la situation financière. Il y a plusieurs raisons pouvant faire que les états de la performance financière et de la situation financière ne soient pas articulés :

- a) des valeurs différentes (par exemple coût historique, coût de remplacement, etc.) pourraient être utilisés pour mesurer la performance financière et pour mesurer les actifs et passifs;
- b) la situation financière pourrait ne pas inclure des éléments considérés comme pertinents pour la mesure de la performance financière; ou
- c) l'entité pourrait avoir des obligations redditionnelles multiples à respecter dans ses états financiers et l'articulation des états de situation financière et de performance financière pourrait restreindre sa capacité de fournir les informations nécessaires pour s'acquitter de ces responsabilités.

Une approche hybride est basée sur la prémisse que l'on peut aboutir à des mesures plus utiles de la performance financière et de la situation financière si ces mesures sont déterminées indépendamment l'une de l'autre et axées prioritairement sur les besoins des utilisateurs. Elle est également basée sur le constat que l'articulation peut amener à présenter dans un état des informations non significatives ou trompeuses résultant d'un effort d'amélioration de l'information présentée dans un autre état.

Dans le secteur privé, pour lequel les conceptions traditionnelles de la performance financière ont été élaborées, les bilans doivent être équilibrés. C'est ce qui fait que l'articulation des états présentant les résultats et la situation financière est un concept aussi dominant. L'approche hybride voit là une faiblesse en affirmant que les conventions comptables n'aboutissent pas nécessairement à des mesures fiables du bénéfice. Elle y voit plutôt des éléments artificiels imposés au bilan sur lequel est fondé l'état des résultats. Dans l'approche

⁶ L'articulation est l'interrelation entre les états financiers. Dans le cas des états financiers préparés selon le cadre conceptuel actuel pour le secteur public, un exemple d'articulation est que le solde de l'état des résultats est du même montant que la variation de la situation financière du gouvernement montrée dans l'état de la situation financière et qu'il explique cette variation. Depuis l'adoption du chapitre SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS, et l'introduction d'un état des gains et pertes de réévaluation, c'est la somme du solde de l'état des résultats et du solde de l'état des gains et pertes de réévaluation qui, ensemble, expliquent le changement intervenu au cours de la période dans l'état de la situation financière.

hybride, le bilan et l'état des résultats sont distincts, chacun étant autonome et utilisé séparément. Même si l'obligation d'équilibre du bilan n'existe pas dans le secteur public, la possibilité que chaque état soit fait sur mesure pour répondre aux obligations redditionnelles pourrait être un plus pour le secteur public.

Dans l'approche hybride, toutefois, on ne peut savoir si les revenus et les charges représentent des changements dans les ressources économiques ou uniquement des répartitions. L'articulation est généralement considérée comme une bonne chose qui rend plus compréhensible l'information fournie par les états financiers du fait de la cohérence interne de cette information. Si les états sont liés et fondés sur les mêmes données de base, l'ensemble de la structure peut être plus rigoureuse, ce qui amène plus de logique, de cohérence interne et d'uniformité. Avec un modèle hybride, il existe le risque que les états deviennent plus complexes puisque l'articulation entre ces états est moins simple que dans un modèle où l'excédent ou le déficit annuel explique la variation de la situation financière de l'entité⁷.

L'approche hybride pourrait aboutir à un modèle comportant plus d'états financiers. Cela pourrait être une évolution positive dans la mesure où :

- a) chaque état pourrait être conçu sur mesure pour présenter les éléments redditionnels attendus par les utilisateurs des états financiers du secteur public;
- b) chaque état présenterait des messages précis et explicables;
- c) les relations entre tous ces états financiers seraient explicables et pourraient faire l'objet de rapprochements.

Un tel modèle pourrait améliorer la compréhension des états financiers par le public et ses représentants élus.

Par ailleurs, une approche hybride pourrait mieux convenir pour faire face aux complexités et ambiguïtés actuelles de l'économie, constituant l'environnement dans lequel l'information émanant du secteur public se situe, parce qu'elle ne serait pas entièrement contrainte par des conventions comptables telles que l'articulation. Les états financiers articulés reflètent bien la nature des activités économiques d'une entreprise. La plupart des décisions économiques sont fondamentalement des choix entre des options qui s'excluent mutuellement et, sauf dans les rares cas de gains imprévus, les avantages économiques demandent des sacrifices économiques. Par exemple, dans une entreprise, la production de biens ou de services requiert l'utilisation de ressources, l'acquisition de ressources requiert des paiements immédiats ou des promesses de paiements, et l'argent versé en dividendes ne peut être investi dans l'exploitation. On peut donc soutenir que les activités économiques sont mieux décrites par des états financiers articulés que par des états financiers non articulés. Les relations économiques ne sont toutefois pas les mêmes dans le secteur public où la vaste

⁷ On notera toutefois que le modèle actuel du Manuel de comptabilité pour le secteur public ne comporte pas lui non plus une articulation simple et complète entre les états présentant la performance financière et la situation financière. C'est en effet deux états sur les flux, l'état des résultats et l'état des gains et pertes de réévaluation, qui ensemble expliquent la variation de l'actif net ou du passif net.

majorité des ressources provient d'opérations sans contrepartie. Il pourrait donc ne pas être pas nécessairement vrai que l'articulation permette la meilleure représentation possible des activités économiques d'une entité du secteur public.

Un modèle de présentation de l'information financière fondé sur une approche hybride est décrit en détail à l'**Annexe C** et illustré par une maquette d'états financiers à l'**Annexe F**.

Modèle hybride

Le modèle hybride pourrait être dit «semi articulé» puisqu'il demeurerait un assez haut degré d'articulation dans le jeu d'états financiers. La variation de la situation financière serait égale à la variation de l'actif net ou du passif net, mais elle ne serait pas considérée comme étant l'excédent ou le déficit résultant des activités de la période. Le modèle hybride décrit la situation financière en termes d'actifs et de passifs et la performance financière en termes de flux de ressources attribuables à une période donnée. Autrement dit, la mesure de la performance financière est déterminée indépendamment de la mesure de la situation financière. En fait, l'état de la situation financière serait établi selon l'approche bilantielle et l'état montrant l'excédent ou le déficit lié aux activités de l'exercice serait établi selon l'approche résultat.

Dans le modèle hybride, on mesurerait l'excédent ou le déficit lié aux activités de l'exercice comme étant la différence entre les revenus et les charges et on présenterait cet aspect de la performance financière de l'entité dans l'état de l'excédent ou déficit lié aux activités de fonctionnement. Pour ce faire :

- a) on inclurait dans les revenus les augmentations intervenues dans l'actif net au cours de la période qui sont affectées aux coûts des services fournis dans cette période, ainsi que les revenus reportés antérieurement qui sont affectés aux coûts de ces services et les gains de réévaluation réalisés au cours de la période; on exclurait les augmentations des actifs nets au cours de la période qui sont affectés aux coûts de la fourniture des services dans des périodes futures;
- b) on inclurait dans les charges les diminutions des actifs nets intervenues au cours de la période attribuables à et résultant de la fourniture de services au cours de la période, les charges reportées antérieurement concernant la fourniture de services au cours de la période et les pertes de réévaluation réalisées de la période, et on exclurait les diminutions de l'actif net enregistrées au cours de la période qui concernent la fourniture de services dans des périodes futures;
- c) on inclurait dans les revenus reportés les augmentations des actifs nets intervenues au cours de la période qui sont affectées aux coûts de la fourniture de services dans des périodes futures;
- d) on inclurait dans les charges reportées les diminutions intervenues dans les actifs nets au cours de la période concernant la fourniture de services dans des périodes futures;
- e) on ne rendrait compte des gains et pertes de réévaluation non réalisés intervenus au cours de la période que dans l'état des gains et pertes de réévaluation.

Dans le calcul de la situation financière de l'entité, à savoir son actif net ou son passif net, l'état de la situation financière ne tiendrait compte que des ressources et des obligations économiques correspondant aux définitions d'actif et de passif. Ainsi, la situation financière présentée continuerait à montrer les ressources économiques nettes disponibles pour la fourniture de services futurs (comme dans le modèle statu quo). Toutefois, la situation financière nette serait décrite comme comprenant :

- a) l'excédent ou le déficit accumulé lié aux activités de fonctionnement;
- b) les gains et pertes de réévaluation cumulés;
- c) les revenus et charges reportés cumulés (concernant des périodes futures).

Trois états distincts montrant des flux, à savoir l'état de l'excédent (déficit) lié aux activités de fonctionnement de l'exercice, l'état des gains et pertes de réévaluation et l'état des revenus et charges reportés, seraient préparés pour expliquer l'évolution de ces trois composantes de l'actif net ou du passif net.

Les définitions actuelles d'actif et de passif seraient maintenues. Les revenus et charges reportés seraient définis et des critères d'utilisation de ces catégories seraient élaborés. Il demeure que ces reports étant une composante de l'actif net ou du passif net, ils ne seraient pas définis comme des nouveaux éléments des états financiers.

Un inconvénient d'un modèle hybride qui adopte à la fois l'approche bilantielle et l'approche résultat est que le nombre d'états financiers requis devrait probablement passer de cinq à six. Cette approche cadrerait toutefois avec l'objectif voulant que les états financiers comportent une multiplicité d'éléments de reddition de comptes. Aussi, le modèle hybride présente les gains et pertes de réévaluation séparément du coût net des services (c'est-à-dire des activités de fonctionnement) en incluant les gains et pertes de réévaluation non réalisés de la période uniquement dans l'état des gains et pertes de réévaluation et en les excluant du calcul de l'excédent ou du déficit résultant des activités de fonctionnement de l'exercice. Cette séparation est cohérente avec l'objectif redditionnel puisqu'elle met l'accent principalement sur la performance réalisée et exclut la performance anticipée de la mesure de l'excédent ou du déficit de l'exercice.

Les chiffres du budget seraient inclus dans l'état de l'excédent (déficit) lié aux activités de fonctionnement et dans l'état de l'évolution de la dette nette, mais pas dans l'état des gains et pertes de réévaluation, ce qui est conforme aux normes actuelles.

Évaluation par rapport aux obligations redditionnelles identifiées pour les états financiers

Le modèle hybride répond substantiellement à toutes les obligations redditionnelles des états financiers présentées à l'**Annexe B** et énoncées précédemment (à la page 18). Le seul problème est l'élément redditionnel n° 7.

- Le modèle hybride ne couvrirait pas facilement l'élément redditionnel n° 7, qui requiert de rendre compte de la variation de la dette nette ou du passif net. La variation de la dette nette est calculée comme étant la différence entre les revenus et dépenses de la période, alors que les définitions de revenu et de charge sont basées uniquement sur les augmentations et les diminutions de l'actif net ou du passif net. Dans un modèle hybride, cependant, les revenus et les charges sont définis comme comprenant les flux intervenus antérieurement qui concernent la période actuelle et excluant les flux de cette période qui concernent des périodes futures, et ne sont pas basés uniquement sur les augmentations et les diminutions de l'actif net ou du passif net. Ainsi, un rapprochement entre l'évolution de la dette nette et l'excédent ou déficit de l'exercice serait bancal et peu susceptible d'aider à la compréhension des finances de l'entité. Cela tiendrait au fait que l'état de l'excédent (déficit) lié aux activités de fonctionnement serait fondé sur une approche résultat alors que l'état de la situation financière, où l'on retrouve la dette nette, serait fondé sur une approche bilantielle. La difficulté de couvrir l'élément redditionnel n° 7 est un résultat direct de l'articulation plus compliquée dans un modèle hybride. Le fait de calculer la variation de la dette nette directement plutôt que par rapprochement soulève des questions de compréhensibilité. Le calcul direct aboutit à un revenu (calculé comme étant l'augmentation de l'actif net ou du passif net) différent de celui de l'état de l'excédent (déficit) lié aux activités de fonctionnement, et reflète des dépenses plutôt que des charges dans la variation de la dette nette. L'exemple d'états financiers montré à l'**Annexe F** adopte une approche plus simple : il comprend un état de la variation de la dette nette qui fait le lien avec la variation de l'actif net ou du passif net plutôt qu'avec l'excédent ou le déficit de l'exercice.
- De plus, l'élément redditionnel n° 1 peut être couvert par rapprochement si l'entité n'utilise pas la même méthode comptable ou le même périmètre comptable pour préparer son budget et ses états financiers.
- Le modèle hybride proposé entraînerait la présentation d'un état financier de plus, et les états présentant la situation financière et la performance financière ne seraient pas complètement articulés. Certains pourraient donc le juger plus complexe que le statu quo fondé sur l'approche bilantielle. Cependant, le modèle hybride prévoit que le but de chaque état et la signification des messages communiqués par chacun (la signification des augmentations et des diminutions de chaque indicateur) seraient clairement définis et expliqués dans des notes faisant partie intégrante des états financiers. Ces notes devraient sans doute être rendues obligatoires par les normes de présentation des états financiers. Des messages distincts et clairs fournis pour chaque état sont susceptibles d'augmenter la compréhension des états financiers par le public et ses représentants élus.
- Il existe un certain risque toutefois que les aspects de la performance financière présentés dans l'état des gains et pertes de réévaluation et dans l'état des revenus et charges reportées soient négligés par les utilisateurs et que ceux-ci se concentrent uniquement sur la vue de la performance financière présentée par l'état de l'excédent (déficit) lié aux activités de fonctionnement de l'exercice.

Question 6 : Lequel des trois modèles de présentation des états financiers préférez-vous? Le Groupe de travail devrait-il continuer à explorer l'option d'un modèle hybride (au sens donné à ce terme dans le document de consultation)? Veuillez expliquer les raisons de votre choix et indiquer pourquoi vous n'avez pas retenu les deux autres modèles.

Question 7 : Si vous n'aimez aucun des trois modèles présentés dans le Document de consultation, y a-t-il un autre modèle de présentation des états financiers que vous préféreriez qui permettrait de s'acquitter des obligations redditionnelles identifiées? Veuillez expliquer le modèle que vous suggérez suffisamment en détail pour que le Groupe de travail puisse évaluer votre proposition.

Question 8 : Si l'on introduisait dans les états financiers les catégories de «revenus reportés» et de «charges reportées», quels éléments envisageriez-vous d'inclure dans ces catégories (par exemple, les dotations, les rentrées fiscales générales, les transferts reçus)? Avez-vous des suggestions quant aux critères à utiliser pour déterminer ce qui peut ou ce qui devrait être inclus dans ces catégories? Pensez par exemple aux critères suivants pour les revenus (et à des critères similaires pour les charges) :

- Pour qu'un revenu soit reporté, faudrait-il qu'il fasse l'objet d'une affectation externe imposant qu'il soit utilisé pour défrayer des services à fournir dans des périodes futures (critère de la période d'utilisation)?
- Un engagement interne, mais rendu public, d'affecter de façon constante un certain type de revenu à des services futurs serait-il suffisant pour déclencher le report?
- Si un engagement interne était suffisant pour déclencher le report, faudrait-il qu'une décision irrévocable d'affecter les fonds au coût des services à fournir dans des périodes futures soit prise au moment de la réception des revenus ou de la levée des impôts?
- Jusqu'à quel point faudrait-il une relation directe entre un revenu et le coût des services à fournir dans des périodes futures pour que le report du revenu soit autorisé?
- Faudrait-il que seuls les éléments qui ne répondent pas à la définition d'actif ou de passif puissent être candidats au report?

Question 9 : Les états financiers à usage général d'une entité du secteur public devraient-ils comprendre d'autres états visant à répondre aux objectifs redditionnels identifiés? Par exemple, un état (vérifié) distinct de la dette et des autres passifs pourrait répondre à l'obligation d'informer le public sur la capacité d'endettement d'une entité du secteur public, et fournir des informations utiles pour évaluer la condition financière de cette dernière. Veuillez expliquer votre raisonnement.

Administration locale (voir «Gouvernement») (*Government*)

Articulation (*Articulation*)

Situation de lien réciproque entre un état de la performance financière (et d'autres états financiers) et un état de la situation financière résultant d'un ensemble commun de comptes et de mesures. Traditionnellement, dans des états financiers articulés, la performance financière (c'est-à-dire les résultats financiers) correspond à la variation de l'actif net. Si les états financiers ne sont pas articulés, la mesure de la performance financière est faite indépendamment de celle des actifs et des passifs, et la performance financière ne résulte pas nécessairement d'une variation de l'actif net.

Charge reportée (*Deferred outflow*)

Consommation ou réduction des actifs nets qui concerne une période comptable future⁸.

Condition financière (*Financial condition*)

La condition financière est un concept vaste et complexe comportant des incidences à court terme et à long terme; il s'agit de la santé financière d'une entité dans le contexte de son environnement économique et financier global. La condition financière est la santé financière d'une entité évaluée en termes de sa capacité de s'acquitter des obligations financières résultant tant de son engagement de fournir des services au public que de ses engagements financiers envers ses créanciers, son personnel et d'autres parties. L'appréciation de la condition financière doit reposer au minimum sur les éléments de viabilité à long terme, de flexibilité et de vulnérabilité. La situation financière n'est que l'un des facteurs permettant de déterminer la condition financière d'une entité. [Voir «situation financière».]

Dette nette/actifs financiers nets (*Net debt/net financial assets*)

La dette nette est un indicateur de la situation financière d'une entité, calculée comme étant la différence entre les passifs et les actifs financiers. On peut la décrire comme étant les besoins de revenus futurs. La dette nette d'une entité est un élément de reddition de comptes particulièrement pertinent au moment où les décisions de dépenser sont prises. Elle contribue à indiquer si l'on aura les moyens d'engager des dépenses futures puisqu'elle représente une réduction de la capacité de fournir des services futurs. Cet indicateur peut donc fournir des informations pertinentes pour l'évaluation de la viabilité à long terme des politiques et des programmes. [À comparer avec les emprunts et les passifs à long terme tels que ceux liés aux retraites et aux autres avantages postérieurs à l'emploi.]

⁸ Définition reprise du Document de consultation de l'IPSASB, «Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements», publié en décembre 2012.

Entité du secteur public (*Public sector entity*)

Les entités du secteur public sont les gouvernements et Administrations locales et les organismes publics⁹.

États financiers à usage général (*General purpose financial statements*)

Les états financiers à usage général sont des états préparés conformément à un référentiel comptable visant à répondre aux besoins d'information financière communs à une grande variété d'utilisateurs. [À comparer avec «États financiers à vocation spéciale».]

La différence fondamentale entre les états financiers à usage général et les états financiers à vocation spéciale tient au but ou aux utilisateurs visés par ces états, plutôt qu'au fait qu'ils soient ou non rendus publics ou largement diffusés.

États financiers à vocation spéciale (*Special purpose financial statements*)

Les états financiers à vocation spéciale sont des états financiers préparés conformément à un référentiel comptable visant à répondre aux besoins d'information financière d'utilisateurs spécifiques, par exemple, les états financiers préparés pour satisfaire aux exigences d'une loi particulière. [À comparer avec «États financiers à usage général».]

Gouvernement ou Administration locale (*Government*)

Institution établie en vertu d'une constitution dont l'existence n'est pas limitée à la durée du mandat du corps législatif ou du conseil. Sauf en ce qui concerne les exigences concernant les autorisations du chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT et le chapitre SP 3510, RECETTES FISCALES, aux fins du Manuel de comptabilité pour le secteur public, ces termes sont utilisés pour désigner l'ensemble des organismes compris dans le périmètre comptable du gouvernement ou de l'Administration locale. Dans les exigences concernant les autorisations du chapitre SP 3410, et dans le chapitre SP 3510, ces termes désignent le corps législatif ou le conseil.

Obligation de rendre compte ou Responsabilité redditionnelle (*Accountability*)

L'obligation de rendre compte (ou responsabilité redditionnelle) comprend normalement les éléments suivants :

- a) l'attribution d'une responsabilité;
- b) l'obligation de faire rapport sur l'exercice de cette responsabilité;
- c) un processus de suivi pour assurer la reddition de comptes;
- d) l'existence de sanctions en cas de non-respect.

La mise en œuvre de la responsabilité redditionnelle est facilitée par le degré de clarté de la définition de la tâche; plus les responsabilités sont floues et ambiguës, plus il est difficile d'obliger les individus et les entités à rendre compte de leur performance. Dans le secteur public, la responsabilité redditionnelle est un vaste concept englobant l'obligation pour l'entité de fournir aux élus et au public qu'ils représentent les informations justifiant les prélèvements de ressources auprès du public et d'expliquer à quoi servent ces ressources. Elle comporte la

⁹ Les entités du secteur public qui sont des gouvernements, des Administrations locales ou des organismes publics qui appliquent les normes du *Manuel de comptabilité pour le secteur public* sont couvertes par le cadre conceptuel de ce manuel. Par contre, les entités du secteur public qui sont des entreprises publiques ou d'autres organismes publics qui appliquent les Normes internationales d'information financière (IFRS) ne sont pas couvertes par ce cadre conceptuel, mais par le cadre conceptuel des IFRS.

communication d'informations utiles pour évaluer la gouvernance et la performance d'une entité, la gestion des ressources qui lui ont été confiées et sa viabilité à long terme.

Organismes publics (*Government organizations*)

Les organismes publics sont ceux qui sont sous le contrôle d'un gouvernement ou d'une Administration locale. Ils sont inclus dans le périmètre comptable du gouvernement ou de l'Administration locale en cause. Le chapitre SP 1300, PÉRIMÈTRE COMPTABLE DU GOUVERNEMENT, fournit des directives sur l'interprétation et l'application de la notion de contrôle. Les organismes publics sont définis dans la Préface des normes comptables pour le secteur public comme comprenant :

- a) les entreprises publiques;
- b) les organismes sans but lucratif du secteur public;
- c) les autres organismes publics.

Performance financière (*Financial performance*)

La performance financière est une mesure subjective rendant compte des résultats des politiques et des activités d'une entité, quantifiés en termes financiers pour une période donnée. Dans le secteur public, la nature de la performance financière dépend de ce que l'entité du secteur public a la responsabilité d'accomplir, en termes financiers, au cours de la période en cause. Mises ensemble, des perspectives multiples sur la performance financière fournissent une image globale des réalisations de l'entité du secteur public par rapport à ses multiples responsabilités.

Responsabilité redditionnelle (voir «Obligation de rendre compte»)

Revenu reporté (*Deferred inflow*)

Augmentation ou acquisition d'actifs nets qui concerne une période comptable future¹⁰.

Secteur public (*Public sector*)

Le secteur public comprend les gouvernements fédéral, provinciaux et territoriaux et les Administrations locales, ainsi que les organismes publics¹¹.

¹⁰ Définition reprise du Document de consultation de l'IPSASB, «Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements», publié en décembre 2012.

¹¹ En 2011, un exposé-sondage du CCSP a proposé de modifier la définition du secteur public fournie au paragraphe 3 de la Préface des normes comptables pour le secteur public pour en retirer la mention des «partenariats» auxquels les gouvernements et Administrations locales sont partie, et des commissions (ou conseils) scolaires. Les commissions (ou conseils) scolaires faisant partie des organismes publics, il n'est pas nécessaire d'en faire explicitement mention. Les partenariats ne sont pas sous le contrôle des gouvernements ou des Administrations locales et le référentiel comptable à utiliser dans leur cas n'est pas dicté par le *Manuel de comptabilité pour le secteur public*, mais doit plutôt être déterminé par les partenaires.

Situation financière (*Financial position*)

La situation financière est une mesure de l'état des finances d'une entité du secteur public. Il s'agit de la quantification en termes financiers de la totalité, à une date donnée, des ressources et des obligations économiques de l'entité qui sont identifiables, mesurables et comptabilisées. Dans le secteur public, la nature de la situation financière dépend des ressources et des obligations que les entités ont la responsabilité de gérer et de maintenir pour répondre aux multiples objectifs d'intérêt public, à court et à long terme, du secteur public.

Annexe A

Caractéristiques clés des entités du secteur public

1. OBLIGATION DE RENDRE COMPTE AU PUBLIC

- a) Les pouvoirs, les droits et les responsabilités accordés au gouvernement et aux Administrations locales étant exercés pour servir et protéger l'intérêt public, ils imposent une obligation de rendre compte au public. Ce sont :
- i) la souveraineté des gouvernements fédéral et provinciaux;
 - ii) le partage de la responsabilité/de la prestation de certains services ou d'autres activités et de l'obligation d'en rendre compte;
 - iii) les pouvoirs et les droits suivants :
 - lever des impôts;
 - imposer des sanctions et des amendes;
 - délivrer des permis et des licences;
 - élaborer des lois et règlements et les faire respecter;
 - utiliser des ressources propres au secteur public (voir la caractéristique 4);
 - contracter des emprunts en fonction de la base fiscale;
 - établir la politique monétaire;
 - établir la politique financière;
 - iv) les responsabilités suivantes :
 - s'acquitter des obligations qui leur incombent en vertu de la Constitution ou qui leur sont déléguées;
 - établir des politiques pour gérer les enjeux qui sont de leur ressort de façon efficiente, efficace, viable à long terme et transparente, en gérant et en utilisant les ressources publiques qui leur sont confiées;
 - fournir des services et réaffecter les ressources pour atteindre les objectifs définis dans des politiques publiques qui ont fait l'objet d'un examen démocratique approfondi;
 - assumer des risques d'une ampleur significative en prenant en charge dans leur ressort territorial les

risques résiduels liés à des circonstances exceptionnelles, ou les risques auxquels le public est exposé et qui ne sont pas pris en charge ou assurés par d'autres que le gouvernement ou l'Administration locale, qu'il existe ou non une obligation contractuelle d'assumer ces risques;

- rendre compte de l'efficacité, de l'efficacités, de la viabilité et de la transparence de la gestion, de la gérance et de l'utilisation de ressources confiées;
- assurer de façon continue et perpétuelle une bonne gestion de l'économie et des affaires du gouvernement ou de l'Administration locale.

- b) Le budget facilite la reddition de comptes au public et constitue un élément essentiel du cycle redditionnel.
- c) Les cadres de fonctionnement et les cadres financiers établis par voie législative balisent l'obligation des entités du secteur public de rendre compte sur la façon dont elles ont servi et protégé l'intérêt public.
- d) La capacité d'endettement n'est limitée que par la capacité de la base fiscale de supporter le fardeau de la dette et par l'évaluation de cette capacité par les milieux financiers. De ce fait, la reddition de comptes au public sur le niveau de l'endettement est d'importance cruciale compte tenu de son impact potentiel sur la capacité de maintenir les services et les programmes à l'avenir.

2. OBJECTIFS MULTIPLES

- a) Fourniture de services;
- b) répartition des ressources;
- c) gestion à long terme des ressources publiques confiées, y compris les ressources financières, sociales, économiques

(incluant des ressources non financières telles que les immobilisations), et environnementales;

d) paix, ordre et bon gouvernement.

L'élaboration et la mise en œuvre de politiques est le moyen de remplir ces objectifs et de servir l'intérêt public.

3. STRUCTURES DE GOUVERNANCE

a) La gouvernance comporte une dimension politique puisqu'elle est assurée par des dirigeants élus, ce qui renforce la nécessité de rendre compte au public;

b) absence ou importance minimale de participations dans des capitaux propres;

c) environnement monopolistique pouvant être dépourvu de certains des freins et des contrepoids que l'on retrouve dans un environnement concurrentiel, notamment absence de concurrence et donc d'indications indépendantes de la valeur de nombreux services ou autres extrants;

d) structure constitutionnelle du Canada :

i) système parlementaire démocratique à partis multiples de type Westminster comportant la possibilité de gouvernements majoritaires ou minoritaires, de déclenchements d'élections sans date fixe et de prorogations du Parlement;

ii) souveraineté des gouvernements fédéral et provinciaux (souveraineté dans les domaines qui leur sont dévolus par la Constitution canadienne, plutôt qu'une souveraineté générale);

iii) attribution de responsabilités constitutionnelles distinctes au gouvernement fédéral et aux gouvernements provinciaux;

iv) relations fédérales-provinciales et domaines non couverts par la Constitution, y compris des questions d'importance nationale et locale et recoupement des responsabilités.

4. NATURE DES RESSOURCES

a) Généralement détenues à des fins de prestation de services plutôt que pour générer des flux de trésorerie;

b) ressources dévolues à l'État;

c) ressources du patrimoine et ressources culturelles, y compris les collections;

d) systèmes d'infrastructures complexes;

e) ressources incorporelles.

5. IMPORTANCE ET VOLUME DES OPÉRATIONS SANS CONTREPARTIE

a) Impôts;

b) transferts;

c) amendes et pénalités;

d) licences, permis et droits;

e) prestations sociales;

f) biens et services fournis à des prix inférieurs aux coûts;

g) financements obtenus directement en vertu d'un crédit parlementaire.

Grands objectifs redditionnels et éléments de reddition de comptes des états financiers

#	GRANDS OBJECTIFS REDDITIONNELS CONCERNANT LES FINANCES D'UNE ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC	MESURE DANS LAQUELLE LES ÉTATS FINANCIERS (É/F) PEUVENT FOURNIR DES INFORMATIONS RÉPONDANT AUX GRANDS OBJECTIFS REDDITIONNELS
a)	Mesure dans laquelle l'entité a respecté son plan financier.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fournissent des détails et des totaux des résultats réels comparés aux résultats budgétés établis sur la même base et pour le même périmètre comptable. ▪ Si pas sur la même base, présentent les chiffres originaux du budget plus des ajustements pour les rendre comparables à l'état de la performance financière établi selon la comptabilité d'exercice intégrale. ▪ Si pas pour le même périmètre comptable, présentent une comparaison des résultats réels et budgétés dans les notes et tableaux complémentaires. ▪ Présentent des informations pour expliquer la nature (et non les montants) des différences importantes entre les méthodes utilisées pour mesurer la performance financière réelle de la période et pour le budget. ▪ Présentent les grands traits du cadre de politique financière, y compris la législation sur l'équilibre budgétaire, et expliquent comment les É/F se situent dans ce cadre. ▪ Comportent un rapport sur la performance financière de l'entité au cours de la période. ▪ L'excédent/déficit annuel est un indicateur de la performance financière de l'entité au cours de la période. ▪ La comparaison des résultats annuels réels et budgétés est une partie importante de la présentation de la performance financière de l'entité au cours de la période fournie par les É/F.
b)	<p>Mesure dans laquelle les activités ou les résultats actuels auront un effet sur les activités ou les résultats de périodes futures, notamment :</p> <ul style="list-style-type: none"> i) équité interpériodes; ii) viabilité à long terme des politiques et des programmes; iii) excédent/déficit annuel et accumulé; iv) risques associés à l'entité. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ L'information sur l'équité intergénérationnelle dépasse le cadre des É/F; cependant, les informations consignées dans le système comptable à la suite de la confection et de l'audit d'É/F établis selon la comptabilité d'exercice intégrale peuvent être utiles pour l'évaluation de la mesure dans laquelle on a respecté l'équité intergénérationnelle, s'il s'agit là d'une politique du gouvernement ou de l'entité du secteur public. ▪ «Équité interpériodes» – les entités du secteur public s'inscrivent par nature dans le long terme et, donc, l'atteinte de l'«équité» en termes d'augmentation ou de diminution du fardeau financier d'un exercice à l'autre peut ne pas être un objectif réaliste ou approprié compte tenu du cycle économique à plus long terme qui influe sur la performance financière des entités du secteur public. Toutefois, un modèle (ou un état de la performance financière) basé sur les revenus et les charges fournit un indicateur simple de l'équité interpériodes, à savoir l'excédent ou le déficit annuel. ▪ La mesure dans laquelle les revenus de la période sont suffisants pour couvrir le coût des services fournis dans cette période est un indicateur de la performance financière de l'entité au cours de la période. ▪ À un niveau général, les É/F peuvent indiquer la mesure dans laquelle le total des revenus de la période a été suffisant pour couvrir le total des coûts des services fournis au cours de la période (les charges). Les coûts de la période peuvent comporter des coûts «hérités» de périodes antérieures. ▪ L'évaluation du recouvrement des coûts est plus significative si elle est faite au niveau d'un programme ou d'une politique. ▪ Des informations sectorielles peuvent aider à mieux évaluer le recouvrement des coûts. ▪ L'excédent/déficit annuel est un indicateur de la performance financière de l'entité au cours de la période. ▪ L'excédent/déficit accumulé est un indicateur cumulatif de l'historique de la performance financière de

#	GRANDS OBJECTIFS REDDITIONNELS CONCERNANT LES FINANCES D'UNE ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC	MESURE DANS LAQUELLE LES ÉTATS FINANCIERS (É/F) PEUVENT FOURNIR DES INFORMATIONS RÉPONDANT AUX GRANDS OBJECTIFS REDDITIONNELS
		<p><i>l'entité.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Les informations sur la viabilité à long terme prennent généralement la forme de projections des effets financiers des politiques actuelles sur un certain nombre de périodes futures. Ces informations débordent du cadre des É/F puisque ces derniers ne comportent pas d'informations prospectives. Les informations les plus pertinentes que fournissent les É/F en matière d'évaluation de la viabilité à long terme des politiques et des programmes sont les indicateurs de situation financière que sont l'actif net et la dette nette. ▪ Présentent dans les notes et tableaux complémentaires des informations synthétiques sur les risques inhérents aux affaires de l'entité qui peuvent avoir des incidences sur les finances de l'entité. ▪ Présentent des informations sur l'incertitude de la mesure des montants fournis dans les É/F.
c)	<p>Condition financière dans laquelle se trouve l'entité, notamment :</p> <p>i) aspects et indicateurs de la situation financière, comprenant :</p> <ul style="list-style-type: none"> – l'investissement de l'entité dans ses actifs nets; – les ressources financières nettes disponibles pour faire face aux obligations ou financer les services futurs; – la trésorerie et les flux de trésorerie; – les emprunts et les autres passifs; – les immobilisations corporelles; – les ressources propres au secteur public. <p>ii) viabilité à long terme de l'entité et de ses politiques et programmes;</p> <p>iii) risques associés à l'entité;</p> <p>iv) excédent/déficit annuel et accumulé.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fournissent un rapport sur la situation financière. ▪ Présentent l'équation comptable actif – passif = actif net/passif net, à titre d'indicateur de la situation financière. ▪ Présentent la variation de l'actif net/passif net à titre de mesure de la performance financière de l'entité au cours de la période. ▪ L'actif net/passif net est lié au concept de préservation du patrimoine puisque la détérioration ou l'amélioration de la situation financière de l'entité au cours de la période est une indication de sa capacité de maintenir ses prestations de services à l'avenir. ▪ Les É/F doivent présenter l'ensemble des actifs et des passifs de l'entité (exhaustivité). ▪ Présentent l'équation actifs financiers – passif = dette nette/actifs financiers nets, à titre d'indicateur de la situation financière. Les actifs financiers se prêtent à une utilisation plus souple que les actifs non financiers puisqu'ils peuvent être utilisés pour faire face aux obligations financières ou pour financer les services futurs, alors que les actifs non financiers ne peuvent normalement servir qu'à fournir des services futurs (à moins qu'une décision ait été prise de les vendre et de les considérer dès lors comme des actifs financiers). ▪ Présentent les soldes de trésorerie et d'équivalents de trésorerie. ▪ Présentent la variation de la dette nette, à titre d'indicateur de la performance financière de l'entité au cours de la période. ▪ Comportent un rapport sur la provenance et l'utilisation de la trésorerie. ▪ Présentent les flux de trésorerie liés aux trois catégories d'activités suivantes : fonctionnement; financement; investissement en immobilisations et placements. ▪ Présentent la provenance et l'utilisation de la trésorerie selon la méthode directe plutôt que selon la méthode indirecte, la méthode directe renseignant mieux sur les types de flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement. ▪ Présentent la situation des emprunts. ▪ Présentent les flux de trésorerie liés aux activités de financement dans le rapport sur la provenance et l'utilisation de la trésorerie. ▪ Présentent la composition de la dette, les échéances, les flux de trésorerie futurs prévus liés au remboursement de la dette (service de la dette), les limites de la capacité d'endettement, les statistiques

#	GRANDS OBJECTIFS REDDITIONNELS CONCERNANT LES FINANCES D'UNE ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC	MESURE DANS LAQUELLE LES ÉTATS FINANCIERS (É/F) PEUVENT FOURNIR DES INFORMATIONS RÉPONDANT AUX GRANDS OBJECTIFS REDDITIONNELS
		<p>clés sur la dette, les risques liés à la dette, la répartition entre les sommes empruntées pour financer les investissements en immobilisations et pour financer les activités de fonctionnement, et toute autre information essentielle pour l'analyse de la dette de l'entité.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Présentent les autres passifs, par exemple ceux liés aux avantages futurs du personnel et aux avantages postérieurs à l'emploi, ainsi que l'évolution de ces soldes, fournissant ainsi des informations supplémentaires sur les stratégies et l'efficacité de la gestion de la dette. Ces soldes constituent une source additionnelle de dette à prendre en considération avec les emprunts. ▪ Peuvent comporter au besoin un rapport sur la dette et les autres passifs. ▪ Renseignent sur le parc d'immobilisations corporelles et son utilisation. ▪ Incorporent la consommation des immobilisations corporelles dans la mesure de la performance financière de l'entité au cours de la période. ▪ Présentent les flux de trésorerie liés aux activités d'investissement en immobilisations. ▪ Présentent les dépenses en immobilisations. ▪ Présentent un rapprochement montrant par grandes catégories d'immobilisations corporelles, les amortissements, les réductions de valeur, les achats et les cessions. ▪ L'évaluation de la condition des actifs déborde du cadre des É/F. ▪ Les plans visant le remplacement et la gestion des actifs débordent du cadre des É/F. ▪ Présentent par grandes catégories les soldes d'actifs financiers, y compris les instruments financiers. ▪ <i>Comptabilisent la variation de la valeur des instruments financiers comme étant l'un des aspects de la performance financière de l'entité au cours de la période.</i> ▪ <i>Présentent les gains et pertes de réévaluation non réalisés séparément de l'excédent/déficit annuel. Cette séparation est conforme à l'objectif redditionnel puisqu'elle permet de se focaliser principalement sur la performance réalisée et d'exclure les éléments de performance anticipée de la mesure de l'excédent/déficit annuel.</i> ▪ Présentent les flux de trésorerie liés aux activités de placement. ▪ Incluent des provisions pour dépréciation dans les É/F. ▪ Présentent la nature et la base d'évaluation des actifs financiers, ainsi que les termes et conditions applicables et l'ampleur de toute provision pour dépréciation ou radiation constituée dans la période. ▪ Fournissent une description des risques liés aux instruments financiers. ▪ Présentent les soldes des ressources propres au secteur public lorsque ces ressources répondent à la définition d'actif et peuvent être évaluées. ▪ Présentent la variation des soldes des ressources propres au secteur public et incluent ces variations dans la mesure de la performance financière de l'entité au cours de la période. ▪ Présentent la nature des ressources propres au secteur public, leur base d'évaluation ainsi que tous termes et conditions et l'ampleur de toute provision pour dépréciation ou radiation constituée dans la période. ▪ Fournissent une description des risques liés aux ressources propres au secteur public. ▪ Les informations sur la viabilité à long terme prennent généralement la forme de projections des effets financiers des politiques actuelles sur un certain nombre de périodes futures. Ces informations débordent du

#	GRANDS OBJECTIFS REDDITIONNELS CONCERNANT LES FINANCES D'UNE ENTITÉ DU SECTEUR PUBLIC	MESURE DANS LAQUELLE LES ÉTATS FINANCIERS (É/F) PEUVENT FOURNIR DES INFORMATIONS RÉPONDANT AUX GRANDS OBJECTIFS REDDITIONNELS
		<p>cadre des É/F puisque ces derniers ne comportent pas d'informations prospectives. Les informations les plus pertinentes que fournissent les É/F en matière d'évaluation de la viabilité à long terme des politiques et des programmes sont les indicateurs de situation financière que sont l'actif net et la dette nette.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Présentent dans les notes et tableaux complémentaires des informations synthétiques sur les risques inhérents aux affaires de l'entité qui peuvent avoir des incidences sur les finances de l'entité. ▪ Présentent des informations sur l'incertitude de la mesure des montants fournis dans les É/F.

Annexe C

Comparaison des modèles de présentation des états financiers (É/F)

	APPROCHE BILANTIELLE (STATU QUO)	APPROCHE RÉSULTAT	MODÈLE HYBRIDE
Pour exemple d'É/F, voir	Annexe D	Annexe E	Annexe F
Objectif(s)	Montrer comment les ressources économiques nettes (capacité financière et capacité de fonctionnement) de l'entité ont évolué au cours de la période et montrer ce qu'elles étaient à la fin de la période.	Montrer si les fournisseurs de ressources actuels ont fourni suffisamment de revenus pour couvrir les coûts engagés pour livrer les avantages et services au cours de la période (y compris les gains et pertes de réévaluation réalisés et non réalisés).	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Montrer si les fournisseurs de ressources actuels ont fourni suffisamment de revenus pour couvrir les coûts engagés dans la livraison des avantages et des services au cours de la période (y compris uniquement les gains et pertes de réévaluation réalisés); ▪ Montrer les ressources économiques nettes (capacité financière et capacité de fonctionnement) de l'entité à la fin de la période.
Axe central	Approche bilantielle, axée sur les actifs et passifs.	Approche résultat, axée sur les revenus et les charges.	Combine des aspects de l'approche bilantielle (calcul de la situation financière nette) et de l'approche résultat (mesure de l'excédent ou déficit de fonctionnement annuel) pour couvrir les différents éléments redditionnels.
Approche	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Modèle pur avec un seul état présentant la performance financière globale. ▪ Le modèle actuel du Manuel de comptabilité pour le secteur public est un exemple de cette approche qui fait toutefois appel à deux états de performance financière, un état de l'excédent (déficit) lié aux activités de fonctionnement et un état des gains et pertes de réévaluation, qui, ensemble, expliquent la variation de l'actif net ou du passif net. ▪ Seuls les actifs et les passifs sont inclus dans l'état de la situation financière et l'actif net ou le passif net est l'indicateur de la situation financière nette. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Un seul état de performance financière qui explique les changements intervenus dans la situation financière. ▪ Présence de revenus et de charges reportés qui sont définis comme étant des éléments distincts et présentés comme ne faisant pas partie des actifs et des passifs de l'état de la situation financière, mais qui sont ajoutés à ces actifs et passifs dans le calcul de la situation financière nette. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Trois états de la performance financière : un état de l'excédent ou déficit annuel de fonctionnement présentant, à titre d'excédent ou de déficit lié aux activités de fonctionnement, le coût net des services après inclusion des gains et pertes de réévaluation réalisés; un état des gains et pertes de réévaluation présentant l'ensemble de ces gains et pertes, réalisés et non réalisés; un état des revenus et charges reportés présentant les changements intervenus dans les reports. ▪ L'état de la situation financière présente les actifs et les passifs, et l'actif net ou passif net à titre d'indicateur de la situation financière nette. ▪ Les trois composantes de la situation financière nette sont incluses dans l'état de la situation financière : excédent ou déficit de fonctionnement accumulé; gains et pertes de réévaluation cumulés; et cumul des revenus et charges reportés (concernant les périodes futures).
Différences essentielles	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les revenus et charges sont définis en termes de changements dans les actifs et passifs. ▪ Les gains et pertes de réévaluation non réalisés sont inclus dans les soldes d'actifs et de passifs, mais pas dans l'excédent ou le déficit annuel. Les gains et pertes de réévaluation non réalisés survenus au cours de la période sont comptabilisés dans l'état des gains et pertes de réévaluation. ▪ Seuls les transferts reçus qui répondent à la définition de passif sont exclus du calcul de l'excédent ou du 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les revenus et les charges sont définis en termes d'entrées et de sorties de ressources concernant la période (autrement dit, les revenus sont liés aux coûts des services fournis dans la période, et les charges sont liés aux services fournis dans la période). ▪ Les gains et pertes de réévaluation réalisés et non réalisés survenus au cours de la période sont comptabilisés dans les revenus et charges, entrant ainsi dans le calcul de l'excédent ou déficit. ▪ Seuls les transferts reçus qui concernent la période sont 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les revenus et les charges sont définis en termes d'appartenance à la période (les revenus sont définis en termes de lien entre les entrées de ressources et le coût des services fournis pendant la période, et les charges le sont en termes de lien avec les sorties de ressources attribuables aux services fournis pendant la période). ▪ Les gains et pertes de réévaluation non réalisés sont inclus dans les soldes de l'actif et du passif, mais ne sont pas comptabilisés dans l'excédent ou le déficit de fonctionnement de la période. Les gains et pertes de

	APPROCHE BILANTIELLE (STATU QUO)	APPROCHE RÉSULTAT	MODÈLE HYBRIDE
	<p>déficit de la période.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ La situation financière nette ne comprend que les actifs et les passifs. 	<p>inclus dans l'excédent ou déficit annuel.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ La situation financière nette comprend les actifs, les passifs, les revenus reportés et les charges reportées. ▪ Les revenus et les charges reportés sont définis comme des éléments de la situation financière nette et entrent dans le calcul de cette dernière. 	<p>réévaluation non réalisés ayant pris naissance au cours de la période sont comptabilisés dans l'état des gains et pertes de réévaluation.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Seuls les transferts reçus qui concernent la période sont inclus dans l'excédent ou le déficit annuel. ▪ Les revenus et charges reportés sont définis comme des composantes de l'actif net ou du passif net, plutôt que comme des éléments distincts. ▪ La situation financière nette ne comprend que les actifs et passifs, mais est divisée en trois composantes : excédent ou déficit de fonctionnement accumulé, gains et pertes de réévaluation cumulés, cumul des revenus et charges reportés (concernant les périodes futures).

	APPROCHE BILANTIÈLE (STATU QUO)	APPROCHE RÉSULTAT	MODÈLE HYBRIDE
<p>Excédent ou déficit annuel</p>	<p>Les résultats comprennent les augmentations et les diminutions de l'actif ou du passif net à l'exclusion des gains et pertes de réévaluation non réalisés ayant pris naissance au cours de la période.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Excédent/déficit annuel = revenus – charges (à l'exclusion de ceux et celles qui sont des gains et pertes de réévaluation non réalisés nés durant la période).</i> ▪ <i>Excédent/déficit annuel = variation de l'actif ou du passif net – gains/pertes de réévaluation non réalisés nés durant la période.</i> ▪ <i>Les définitions des revenus et des charges incluent respectivement l'ensemble des augmentations et des diminutions de l'actif ou du passif net.</i> ▪ <i>De ce fait, les revenus et charges sont définis comme incluant respectivement les gains et pertes, y compris les gains et pertes de réévaluation réalisés et non réalisés.</i> ▪ <i>Ainsi, le calcul de l'excédent ou du déficit annuel ne comprend pas tous les revenus et charges. Les revenus et charges qui sont des gains et pertes de réévaluation non réalisés nés durant la période sont comptabilisés dans l'état des gains et pertes de réévaluation, et non pas dans l'état de l'excédent (déficit) lié aux activités de fonctionnement.</i> 	<p>Les résultats comprennent la mesure dans laquelle le poids du coût des services de l'année (y compris les gains et pertes de réévaluation réalisés et non réalisés) est supporté par des fournisseurs de ressources présents, passés ou futurs.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Excédent/déficit annuel = revenus – charges.</i> ▪ <i>Excédent/déficit annuel = variation de la situation financière nette.</i> ▪ <i>Situation financière nette = actif – passif +/- revenus et charges reportés.</i> ▪ <i>Les revenus sont définis en termes d'entrées de ressources concernant la période.</i> ▪ <i>Les charges sont définies en termes de sorties de ressources concernant la période.</i> ▪ <i>Les produits et charges comprennent les gains et pertes de réévaluation réalisés pendant la période, et qui concernent donc cette dernière, ainsi que les gains et pertes non réalisés nés durant la période.</i> 	<p>Les résultats comprennent la mesure dans laquelle le poids des services de l'année est supporté par des fournisseurs de ressources présents, passés ou futurs (avec inclusion uniquement des gains et pertes de réévaluation réalisés).</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Excédent/ déficit de fonctionnement annuel = revenus – charges = coût net des services.</i> ▪ <i>Excédent/déficit de fonctionnement annuel ≠ variation de l'actif ou du passif net.</i> ▪ <i>L'excédent ou le déficit de fonctionnement annuel fournit un élément pour l'évaluation de la mesure dans laquelle l'équité interpériodes a été modifiée par le résultat de la période.</i> ▪ <i>Les gains et pertes de réévaluation non réalisés nés durant la période sont exclus du calcul de l'excédent ou du déficit de fonctionnement et présentés uniquement dans l'état des gains et pertes de réévaluation.</i> ▪ <i>Les revenus ne comprennent pas les augmentations de l'actif ou du passif net de la période qui ne sont pas affectées aux coûts des services fournis pendant cette dernière; ils comprennent les augmentations de l'actif ou du passif net reportées au cours des périodes antérieures qui sont affectées aux coûts des services fournis pendant la période actuelle. Les revenus comprennent les gains et pertes de réévaluation réalisés et non réalisés. Toutefois, seuls les gains de réévaluation réalisés sont inclus dans les revenus montrés dans l'état des résultats. Les revenus qui sont des gains de réévaluation non réalisés ne sont montrés que dans l'état des gains et pertes de réévaluation.</i> ▪ <i>Les charges ne comprennent pas les diminutions de l'actif ou du passif net de la période qui ne concernent pas les services fournis pendant la période; elles comprennent les diminutions de l'actif net ou du passif net reportées au cours des périodes antérieures qui concernent les services fournis pendant la période actuelle. Les charges comprennent les pertes de réévaluation réalisées et non réalisées. Toutefois, seules les pertes de réévaluation réalisées sont incluses dans les charges montrées dans l'état des résultats. Les charges qui sont des pertes de réévaluation non réalisées ne sont montrées que dans l'état des gains et pertes de réévaluation.</i>

	APPROCHE BILANTIÈLE (STATU QUO)	APPROCHE RÉSULTAT	MODÈLE HYBRIDE
Description	Toutes les opérations et les autres événements comme les réévaluations, et l'évolution des taux de change et des justes valeurs, sont considérés comme des aspects de la performance financière, mais tous ces aspects ne sont pas présentés dans le même état de la performance financière. On distingue donc divers types de performance. La division de la variation de l'actif net ou du passif net en diverses sous-composantes (par exemple avec un état distinct des gains et pertes de réévaluation) est vue comme une question de présentation qui ne crée pas de nouveaux éléments.	On se concentre sur la présentation d'informations pour aider les utilisateurs à déterminer dans quelle mesure le poids du coût des services de l'année est supporté par les contribuables et autres fournisseurs de ressources actuels, passés ou futurs. On définit la situation nette comme étant la différence résiduelle entre les actifs, passifs et revenus et charges reportés. Dans cette approche, l'excédent ou le déficit est établi à partir de tous les changements de la situation nette, et, donc, un seul état de la performance est requis.	Toutes les opérations et les autres événements comme les réévaluations, et l'évolution des taux de change et des justes valeurs, sont considérés comme des aspects de la performance financière, mais tous ces aspects ne sont pas présentés dans le même état de la performance financière. Trois états expliquent différents aspects de la performance financière de l'entité. On distingue ainsi divers types de performance. La division de la variation de l'actif net ou du passif net en diverses sous-composantes, dont l'une est considérée comme l'excédent ou le déficit de fonctionnement de la période, est vue comme une question de présentation qui ne crée pas de nouveaux éléments, même si de nouvelles catégories de reports sont ajoutées aux composantes de l'actif ou du passif net.
Conséquences et problèmes	<ul style="list-style-type: none"> Aucune incidence puisque l'on ne modifierait pas le modèle existant, le <i>Manuel</i> retenant cette approche. 	<ul style="list-style-type: none"> Requiert la définition de nouveaux éléments des états financiers : revenus reportés et charges reportés. Il faudra distinguer les revenus reportés des passifs et des revenus courants, et distinguer les charges reportées des actifs et des charges courantes. Il faudra élaborer des critères objectifs pour l'utilisation de ces nouvelles catégories d'éléments. Pas besoin d'un état de gains et pertes de réévaluation puisque les gains et pertes de réévaluation réalisés et non réalisés trouveraient leur place dans les catégories d'éléments reportés. La situation financière comportant maintenant plus que des actifs et des passifs, que représenteraient au juste les excédents et déficits accumulés (et la situation financière nette)? Les définitions de revenus et de charges devraient être modifiées (voir ci-dessus commentaire sur l'excédent ou le déficit annuel). Pourrait amener à revoir la norme sur les paiements de transferts au sujet de la comptabilisation des transferts reçus (dans les passifs ou dans les revenus reportés?). Si l'on présente un état de la variation de la dette, il faudra rapprocher la variation de l'actif ou du passif net et celle de la dette nette. La variation de l'actif ou du passif net et celle de la dette nette ne seraient présentées que dans l'état de l'évolution de la dette nette. 	<ul style="list-style-type: none"> Requiert des définitions de nouvelles catégories, les revenus reportés et les charges reportées, mais pas à titre d'éléments puisque ces reports ne seraient présentés que comme des sous-composantes de l'actif ou du passif net. Il faudra distinguer les revenus reportés des passifs et des revenus courants, et distinguer les charges reportées des actifs et des charges courantes. Il faudra élaborer des critères objectifs pour l'utilisation de ces nouvelles catégories de reports. Les gains et pertes de réévaluation non réalisés sont exclus de l'excédent ou du déficit de fonctionnement annuel et présentés uniquement dans l'état des gains et pertes de réévaluation. Les définitions d'actif et de passif demeurent inchangées et l'actif net ou passif net est l'indicateur de la situation financière nette. Les soldes des reports seraient présentés comme une composante de l'actif ou du passif net (les deux autres composantes étant les excédents ou déficits de fonctionnement accumulés et les gains ou pertes de réévaluation cumulés). Les définitions de revenu et de charge devraient être modifiées (voir ci-dessus commentaire sur l'excédent ou le déficit annuel). Pourrait amener à revoir la norme sur les paiements de transferts au sujet de la comptabilisation des transferts reçus (dans les passifs ou dans les revenus reportés?). Nécessite la préparation de six états financiers (Annexe F). L'ajout d'un nouvel état financier et l'articulation plus compliquée entre les états financiers pourraient réduire

	APPROCHE BILANTIELLE (STATU QUO)	APPROCHE RÉSULTAT	MODÈLE HYBRIDE
			<p>la compréhensibilité, à moins que les messages communiqués par chaque état soient clairs et sans ambiguïté, faisant pour cela l'objet d'explications obligatoires.</p> <ul style="list-style-type: none"> Si l'on présente un état de la variation de la dette, il faut qu'il rapproche la variation de l'actif ou du passif net et celle de la dette nette. La variation de l'actif ou du passif net et celle de la dette nette ne seraient présentées que dans l'état de la variation de la dette nette.
Éléments redditionnels non couverts	<ul style="list-style-type: none"> Élément 1 : la comparaison des résultats réels et des résultats budgétés ne peut se faire qu'au moyen de rapprochements en cas de différence de méthode de comptabilité et/ou de périmètre comptable entre le budget et les É/F. L'étendue des rapprochements requis variera selon les méthodes budgétaires en vigueur. Élément 3 : équité interpériodes. Les entrées de ressources que l'on a l'intention d'utiliser dans des périodes futures, mais sans en avoir l'obligation (ce qui en ferait un passif), sont comptabilisées dans les revenus et ne font pas l'objet d'un report pour comptabilisation dans les périodes futures. Élément 4 : variation de l'actif ou du passif net. Cet indicateur n'est pas présenté spécifiquement. La variation de l'actif ou du passif net est la somme de l'excédent ou déficit de fonctionnement annuel présenté dans l'état de l'excédent (déficit) lié aux activités de fonctionnement et des changements intervenus dans les gains et pertes de réévaluation présentés dans l'état de gains et pertes de réévaluation. 	<ul style="list-style-type: none"> Élément 1 : la comparaison des résultats réels et des résultats budgétés peut se faire au moyen de rapprochements si l'entité n'utilise pas pour le budget la même méthode de comptabilité et/ou le même périmètre comptable que pour la préparation des É/F. Élément 4 : variation de l'actif ou du passif net. Il est possible de rendre compte de cette variation, et de ses composantes, mais seulement au moyen de rapprochements portant à confusion. Élément 6 : séparation des gains et pertes de réévaluation réalisés et non réalisés. Toutes ces réévaluations sont incluses dans les revenus et charges et dans le calcul de l'excédent ou du déficit annuel. Élément 7 : variation de la dette nette. Il est possible de rendre compte de cette variation, et de ses composantes, mais seulement au moyen de rapprochements portant à confusion si l'on part de l'excédent ou du déficit annuel. Des rapprochements établis plutôt à partir du calcul de la variation de l'actif ou du passif net pourraient réduire la complexité. 	<ul style="list-style-type: none"> Élément 1 : la comparaison des résultats réels et des résultats budgétés peut se faire au moyen de rapprochements si l'entité n'utilise pas pour le budget la même méthode de comptabilité et/ou le même périmètre comptable que pour la préparation des É/F. Élément 7 : variation de la dette nette. Il est possible de rendre compte de cette variation, et de ses composantes, mais seulement au moyen de rapprochements portant à confusion si l'on part de l'excédent ou du déficit annuel. Des rapprochements établis plutôt à partir du calcul de la variation de l'actif ou du passif net pourraient réduire la complexité. Ce modèle comporte un état financier de plus que le statu quo et les états de situation financière et de performance financière ne sont pas complètement articulés. Il pourrait donc être perçu comme plus complexe que les autres. Il existe un certain risque que les aspects de la performance financière présentés dans l'état des gains et pertes de réévaluation et dans l'état des revenus et charges reportés soient négligés par les utilisateurs et que ceux-ci se concentrent uniquement sur la vue de la performance financière présentée par l'état de l'excédent (déficit) lié aux activités de fonctionnement.

Illustration du modèle reposant sur l'approche bilantielle (conforme au Manuel CSP actuel)

GOUVERNEMENT DE X

ÉTAT CONSOLIDÉ DE LA SITUATION FINANCIÈRE ④

AU 31 MARS 20X4

	20X4	20X3
⑮ ⑫ Actifs financiers	XXXX	XXXX
⑬ Passifs	XXXX	XXXX
⑪ Dette nette	XXXX	XXXX
⑭ ⑯ Actifs non financiers	XXXX	XXXX
⑩ Excédent (déficit) accumulé	XXXX	XXXX

L'excédent (déficit) accumulé est constitué des éléments suivants :

	XXXX	XXXX
Excédent (déficit) accumulé lié aux activités	XXXX	XXXX
Gains (pertes) de réévaluation cumulés	XXXX	XXXX

GOUVERNEMENT DE X

ÉTAT CONSOLIDÉ DES RÉSULTATS

EXERCICE CLOS LE 31 MARS 20X4

	20X4	20X4	20X3
	Budget ①	Réel	Réel
Revenus	XXXX	XXXX	XXXX
⑤ Charges	XXXX	XXXX	XXXX
② Excédent (déficit) de l'exercice lié aux activités	XXXX	XXXX	XXXX
Solde d'ouverture de l'excédent (déficit) accumulé lié aux activités	XXXX	XXXX	XXXX
Solde de clôture de l'excédent (déficit) accumulé lié aux activités	XXXX	XXXX	XXXX

Note : Par définition, les revenus comprennent les gains et les charges comprennent les pertes. Toutefois, les revenus et charges montrés dans l'état des résultats ne comprennent pas les gains et pertes non réalisés auxquels ont donné lieu au cours de la période les éléments comptabilisés à la juste valeur. Dans le présent modèle, les revenus et les charges que sont les gains et pertes de réévaluation non réalisés sont plutôt inclus dans l'état des gains et pertes de réévaluation. Ceci est conforme à l'objectif de reddition de comptes voulant que les gains et pertes de réévaluation non réalisés soient présentés séparément (des gains et pertes de réévaluation réalisés et des activités).

Note : Les numéros ① à ⑮ montrent où apparaissent les éléments additionnels énumérés à la page 18.

GOUVERNEMENT DE X

ÉTAT CONSOLIDÉ DES GAINS ET PERTES DE RÉÉVALUATION

AU 31 MARS 20X4

	20X4	20X3
Gains (pertes) de réévaluation cumulés au début de l'exercice		
Gains (pertes) non réalisés attribuables aux éléments suivants :		
Cours du change	XXXX	XXXX
Dérivés	XXXX	XXXX
Placements de portefeuille	XXXX	XXXX
Montants reclassés dans l'état des résultats :		
Placements de portefeuille	XXXX	XXXX
⑥ Gains (pertes) de réévaluation nets de l'exercice	XXXX	XXXX
Gains (pertes) de réévaluation cumulés à la fin de l'exercice	XXXX	XXXX

La mesure de la performance financière dans les états financiers du secteur public

GOUVERNEMENT DE X

ÉTAT CONSOLIDÉ DE LA VARIATION DE LA DETTE NETTE

EXERCICE CLOS LE 31 MARS 20X4

	20X4	20X4	20X3
	Budget ①	Réel	Réel
Excédent (déficit) de l'exercice	XXXX	XXXX	XXXX
Acquisition d'immobilisations corporelles ¹²	XXXX	XXXX	XXXX
Autres changements dans les immobilisations corporelles	XXXX	XXXX	XXXX
Changements dans d'autres actifs non financiers	XXXX	XXXX	XXXX
⑦ (Augmentation) diminution de la dette nette	XXXX	XXXX	XXXX
Dettes nettes au début de l'exercice	XXXX	XXXX	XXXX
Dettes nettes à la fin de l'exercice	XXXX	XXXX	XXXX

GOUVERNEMENT DE X

ÉTAT CONSOLIDÉ DES FLUX DE TRÉSORERIE ⑧

EXERCICE CLOS LE 31 MARS 20X4

	20X4	20X3
Flux de trésorerie provenant des activités de fonctionnement ¹³	XXXX	XXXX
Flux de trésorerie affectés aux activités d'investissement en immobilisations ¹⁴	XXXX	XXXX
Flux de trésorerie provenant des (affectés aux) activités de placement	XXXX	XXXX
Flux de trésorerie affectés aux activités de financement	XXXX	XXXX
Augmentation de la trésorerie	XXXX	XXXX
Trésorerie au début de l'exercice	XXXX	XXXX
Trésorerie à la fin de l'exercice	XXXX	XXXX

¹² Les montants dépensés pour l'acquisition d'immobilisations doivent être inclus ici.

¹³ Deux formules de présentation sont autorisées pour les flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement : la méthode directe et la méthode indirecte.

¹⁴ La trésorerie affectée à l'acquisition d'immobilisations corporelles doit être incluse ici.

Annexe E

Illustration du modèle reposant sur l'approche résultat

GOUVERNEMENT DE X

ÉTAT CONSOLIDÉ DE LA SITUATION FINANCIÈRE ③

AU 31 MARS 20X4

	20X4	20X3
⑮ ⑫ Actifs financiers	XXXX	XXXX
⑬ Passifs	XXXX	XXXX
⑪ Dette nette	XXXX	XXXX
⑭ ⑯ Actifs non financiers	XXXX	XXXX
⑩ Actif net (passif net)	XXXX	XXXX
Charges reportées	XXXX	XXXX
Revenus reportés	XXXX	XXXX
Excédent (déficit) accumulé	XXXX	XXXX

GOUVERNEMENT DE X

ÉTAT CONSOLIDÉ DES RÉSULTATS

EXERCICE CLOS LE 31 MARS 20X4

	20X4	20X4	20X3
	Budget ①	Réel	Réel
Revenus	XXXX	XXXX	XXXX
⑤ Charges	XXXX	XXXX	XXXX
② ③ Excédent (déficit) de l'exercice	XXXX	XXXX	XXXX
Excédent (déficit) accumulé au début de l'exercice	XXXX	XXXX	XXXX
Excédent (déficit) accumulé à la fin de l'exercice	XXXX	XXXX	XXXX

Note : Les numéros ① à ⑮ montrent où apparaissent les éléments redditionnels énumérés à la page 18.

GOUVERNEMENT DE X

ÉTAT CONSOLIDÉ DES FLUX DE TRÉSORERIE ③

EXERCICE CLOS LE 31 MARS 20X4

	20X4	20X3
Flux de trésorerie provenant des activités de fonctionnement ¹⁵	XXXX	XXXX
Flux de trésorerie affectés aux activités d'investissement en immobilisations ¹⁶	XXXX	XXXX
Flux de trésorerie provenant des (affectés aux) activités de placement	XXXX	XXXX
Flux de trésorerie affectés aux activités de financement	XXXX	XXXX
Augmentation de la trésorerie	XXXX	XXXX
Trésorerie au début de l'exercice	XXXX	XXXX
Trésorerie à la fin de l'exercice	XXXX	XXXX

GOUVERNEMENT DE X

ÉTAT CONSOLIDÉ DE LA VARIATION DE LA DETTE NETTE

EXERCICE TERMINÉ LE 31 MARS 20X4

	20X4	20X4	20X3
	Budget ①	Réel	Réel
④ Variation de l'actif net (du passif net)	XXXX	XXXX	XXXX
Acquisition d'immobilisations corporelles ¹⁷	XXXX	XXXX	XXXX
Autres changements dans les immobilisations corporelles	XXXX	XXXX	XXXX
Changements dans d'autres actifs non financiers	XXXX	XXXX	XXXX
⑦ (Augmentation) diminution de la dette nette	XXXX	XXXX	XXXX
Dette nette au début de l'exercice	XXXX	XXXX	XXXX
Dette nette à la fin de l'exercice	XXXX	XXXX	XXXX

¹⁵ Deux formules de présentation sont autorisées pour les flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement : la méthode directe et la méthode indirecte.

¹⁶ La trésorerie affectée à l'acquisition d'immobilisations corporelles doit être incluse ici.

¹⁷ Les montants dépensés pour l'acquisition d'immobilisations doivent être inclus ici.

Annexe F Illustration du modèle hybride

GOUVERNEMENT DE X

ÉTAT CONSOLIDÉ DE LA SITUATION FINANCIÈRE ④

AU 31 MARS 20X4

	20X4	20X3
⑮ ⑫ Actifs financiers	XXXX	XXXX
⑮ Passifs	XXXX	XXXX
⑪ Dette nette	XXXX	XXXX
⑭ ⑮ Actifs non financiers	XXXX	XXXX
⑩ Actif net (passif net)	XXXX	XXXX
Constitué des éléments suivants :		
Excédent (déficit) accumulé lié aux activités de fonctionnement	XXXX	XXXX
Gains (pertes) de réévaluation cumulés	XXXX	XXXX
Reports cumulés de revenus et de charges	XXXX	XXXX

GOUVERNEMENT DE X

ÉTAT CONSOLIDÉ DE L'EXCÉDENT (DÉFICIT) LIÉ AUX ACTIVITÉS DE FONCTIONNEMENT DE L'EXERCICE

EXERCICE CLOS LE 31 MARS 20X4

	20X4	20X4	20X3
	<i>Budget</i> ①	<i>Réel</i>	<i>Réel</i>
Revenus	XXXX	XXXX	XXXX
⑤ Charges	XXXX	XXXX	XXXX
③ ② Excédent (déficit) lié aux activités de l'exercice	XXXX	XXXX	XXXX
Excédent (déficit) accumulé lié aux activités, au début de l'exercice	XXXX	XXXX	XXXX
Excédent (déficit) accumulé lié aux activités, à la fin de l'exercice	XXXX	XXXX	XXXX

Note : Les numéros ① à ⑮ montrent où apparaissent les éléments redditionnels énumérés à la page 18.

GOUVERNEMENT DE X

ÉTAT CONSOLIDÉ DES GAINS ET PERTES DE RÉÉVALUATION

AU 31 MARS 20X4

	20X4	20X3
Gains (pertes) de réévaluation cumulés au début de l'exercice	XXXX	XXXX
Gains (pertes) non réalisés attribuables aux éléments suivants :		
Cours du change	XXXX	XXXX
Dérivés	XXXX	XXXX
Placements de portefeuille	XXXX	XXXX
Montants reclassés dans l'état de l'excédent (déficit) lié aux activités de fonctionnement	XXXX	XXXX
Placements de portefeuille	XXXX	XXXX
⑤ Gains (pertes) de réévaluation nets de l'exercice	XXXX	XXXX
Gains (pertes) de réévaluation cumulés à la fin de l'exercice	XXXX	XXXX

GOUVERNEMENT DE X

ÉTAT CONSOLIDÉ DE LA VARIATION DE LA DETTE NETTE

EXERCICE TERMINÉ LE 31 MARS 20X4

	20X4	20X4	20X3
	<i>Budget</i> ①	<i>Réel</i>	<i>Réel</i>
④ Variation de l'actif net (du passif net)	XXXX	XXXX	XXXX
Acquisition d'immobilisations corporelles ¹⁸	XXXX	XXXX	XXXX
Autres changements dans les immobilisations corporelles	XXXX	XXXX	XXXX
Changements dans d'autres actifs non financiers	XXXX	XXXX	XXXX
⑦ (Augmentation) diminution de la dette nette	XXXX	XXXX	XXXX
Dette nette au début de l'exercice	XXXX	XXXX	XXXX
Dette nette à la fin de l'exercice	XXXX	XXXX	XXXX

¹⁸ Les montants dépensés pour l'acquisition d'immobilisations doivent être inclus ici.

GOUVERNEMENT DE X

ÉTAT CONSOLIDÉ DES FLUX DE TRÉSORERIE ⁸

EXERCICE TERMINÉ LE 31 MARS 20X4

	20X4	20X3
Flux de trésorerie provenant des activités de fonctionnement ¹⁹	XXXX	XXXX
Flux de trésorerie affectés aux activités d'investissement en immobilisations ²⁰	XXXX	XXXX
Flux de trésorerie provenant des (affectés aux) activités de placement	XXXX	XXXX
Flux de trésorerie affectés aux activités de financement	XXXX	XXXX
Augmentation de la trésorerie	XXXX	XXXX
Trésorerie au début de l'exercice	XXXX	XXXX
Trésorerie à la fin de l'exercice	XXXX	XXXX

GOUVERNEMENT DE X

ÉTAT CONSOLIDÉ DES REVENUS ET CHARGES REPORTÉS

AU 31 MARS 20X4

	20X4	20X3
Revenus reportés cumulés au début de l'exercice	XXXX	XXXX
Revenus passés attribuables au présent exercice	XXXX	XXXX
Revenus reçus, mais attribuables à des exercices futurs	XXXX	XXXX
Revenus reportés cumulés à la fin de l'exercice	XXXX	XXXX
Charges reportées cumulées au début de l'exercice	XXXX	XXXX
Charges passées attribuables au présent exercice	XXXX	XXXX
Charges attribuables à des exercices futurs	XXXX	XXXX
Charges reportées cumulées à la fin de l'exercice	XXXX	XXXX
Revenus et charges reportés cumulés à la fin de l'exercice	XXXX	XXXX

¹⁹ Deux formules de présentation sont autorisées pour les flux de trésorerie liés aux activités : la méthode directe et la méthode indirecte.

²⁰ La trésorerie affectée à l'acquisition d'immobilisations corporelles doit être incluse ici.