

# Bases des conclusions

**Première application par des  
organismes publics**

**Chapitre SP 2125**

Août 2010

# CCSP

## AVANT-PROPOS

La lettre de mise à jour n° 31 du Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public, publiée en août 2010, comprenait une nouvelle norme, le chapitre SP 2125, PREMIÈRE APPLICATION PAR DES ORGANISMES PUBLICS.

Le principal objectif d'un document «Bases des conclusions» est d'indiquer comment le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) est parvenu à ses conclusions. Un tel document expose également les points importants soulevés dans les commentaires reçus en réponse aux exposés-sondages et indique comment le CCSP a résolu les problèmes soulevés.

Les Bases des conclusions visent à aider les utilisateurs, préparateurs et auditeurs d'états financiers ainsi que les autres parties intéressées par l'information financière du secteur public à comprendre la logique suivie par le CCSP lors de l'élaboration ou du retrait d'une norme.

Le présent document a été préparé par les permanents du CCSP. Il ne fait pas partie du Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public (Manuel du secteur public) ni des principes comptables généralement reconnus (PCGR) du secteur public. D'ailleurs, les Bases des conclusions ne comportent aucune indication sur l'application du chapitre ou de la note d'orientation dont ils traitent.

Août 2010

## TABLE DES MATIÈRES

	Paragraphe
Contexte .....	1-7
Champ d'application .....	8-11
Exemptions.....	12-34
Taux d'actualisation utilisé dans une évaluation actuarielle .....	12-16
Comptabilisation des gains et des pertes actuariels .....	17-20
Regroupements d'entreprises .....	21-24
Participations dans des entreprises publiques .....	25-28
Partenariats commerciaux .....	29-32
Dépréciation d'immobilisations corporelles .....	33-34
Exceptions à l'application rétroactive .....	35-36
Comptabilité de couverture .....	35
Estimations comptables .....	36
Consolidation .....	37-43

## CONTEXTE

- 1 La Préface des normes comptables pour le secteur public a été modifiée en décembre 2009 afin de préciser que l'adoption des dispositions du Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public (Manuel du secteur public) par les autres organismes publics doit se traduire par une application rétroactive, avec retraitement des états financiers des exercices antérieurs, pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011.
- 2 L'application rétroactive avec retraitement des états financiers des exercices antérieurs implique qu'un organisme public appliquant les dispositions du Manuel du secteur public pour la première fois serait tenu de préparer ses états financiers à la date de transition de la même façon que s'il avait toujours appliqué ces dispositions.
- 3 Constatant que, dans certaines situations, l'application rétroactive des dispositions du Manuel du secteur public pourrait prendre du temps et être coûteuse, le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP ou le Conseil) a approuvé en novembre 2009 un exposé-sondage intitulé «Première application des normes comptables du secteur public par des organismes publics», à l'intention des organismes publics qui passent d'un autre référentiel de principes comptables généralement reconnus (PCGR) à celui du Manuel du secteur public.
- 4 Dans l'exposé-sondage, il était proposé qu'un organisme public ait le choix (c'est-à-dire en se prévalant d'une exemption) d'appliquer, soit prospectivement soit rétroactivement, certains éléments d'une ou de plusieurs normes. Dans d'autres situations, il était indiqué dans l'exposé-sondage que l'application rétroactive n'était pas appropriée. Ces situations sont désignées comme étant des «exceptions». Des exceptions étaient proposées lorsqu'il n'était pas approprié pour un organisme public d'actualiser certaines décisions ou estimations comptables prises ou effectuées lors de l'opération ou de l'événement sous-jacent.

- 5 Les exemptions et les exceptions proposées dans l'exposé-sondage s'inscrivaient dans le contexte de la préparation, par un organisme public, de ses premiers états financiers à usage général selon le Manuel du secteur public. Les exemptions et les exceptions visaient à rendre la transition moins difficile.
- 6 Comme les états financiers des organismes publics, autres que ceux classés comme entreprises publiques, ont par le passé été consolidés dans les états financiers de l'entité économique délimitée par le périmètre comptable du gouvernement, le passage d'un organisme public aux normes du Manuel du secteur public ne devrait avoir aucune incidence sur les états financiers de l'entité économique délimitée par le périmètre comptable du gouvernement.
- 7 Après avoir examiné les réponses à son exposé-sondage, le CCSP a approuvé le chapitre SP 2125, PREMIÈRE APPLICATION PAR DES ORGANISMES PUBLICS.

## CHAMP D'APPLICATION

- 8 Au cours de l'élaboration de l'exposé-sondage, le CCSP a déterminé qu'il était important de limiter les exemptions et les exceptions afin de faire en sorte que les états financiers d'un organisme public soient comparables aux autres états financiers préparés selon le Manuel du secteur public. Les aspects du Manuel du secteur public pour lesquels des exemptions et des exceptions ne sont pas expressément prévues doivent être appliqués de façon rétroactive.
- 9 Le CCSP a également tenu compte du fait qu'un organisme public peut choisir de ne pas se prévaloir des exemptions offertes, étant donné que les informations exigées pour appliquer rétroactivement les dispositions du Manuel du secteur public sont disponibles et qu'elles ont été communiquées antérieurement par l'organisme public à l'entité économique délimitée par le périmètre comptable du gouvernement aux fins de la consolidation. Il n'est pas interdit à un organisme public d'appliquer intégralement les dispositions du Manuel du secteur public de façon rétroactive.
- 10 Les répondants à l'exposé-sondage ont mentionné d'autres sujets traités dans le Manuel du secteur public pour lesquels des exemptions devaient être prévues. Après les avoir étudiées, le CCSP a décidé de limiter les exemptions à celles proposées dans l'exposé-sondage. Le Conseil est arrivé à la conclusion que des exemptions n'étaient pas appropriées relativement aux sujets suivants pour les raisons indiquées ci-après :
  - a) Instruments financiers : en raison de l'incertitude quant au contenu et à la date de la nouvelle norme du Manuel du secteur public sur les instruments financiers actuellement en cours d'élaboration, le Conseil est arrivé à la conclusion qu'un organisme public doit appliquer les dispositions existantes du Manuel du secteur public aux catégories d'instruments financiers qui y sont traitées (par exemple, en ce qui concerne les placements temporaires et les placements de portefeuille).

- b) Opérations conclues avec des apparentés : contrairement au Manuel de l'ICCA – Comptabilité, le Manuel du secteur public ne comporte aucune norme générale sur les opérations conclues avec des apparentés, bien qu'il comprenne des exigences sur des questions particulières connexes. Le Conseil est arrivé à la conclusion que l'application des dispositions du Manuel du secteur public ne doit pas entraîner une réévaluation d'opérations passées conclues avec des apparentés à moins que ces opérations ne répondent pas aux exigences particulières du Manuel du secteur public. Lorsque des opérations passées ne sont pas conformes à des exigences particulières du Manuel du secteur public, ces opérations devront être réévaluées.
  - c) Réévaluation des immobilisations corporelles : le coût non amorti d'une immobilisation corporelle représente un potentiel de service plutôt que des flux de trésorerie futurs, comme c'est le cas pour les normes relatives aux entités à but lucratif. La réévaluation d'une immobilisation corporelle ne reflète pas nécessairement une modification du potentiel de service. Le Conseil a jugé qu'il n'était pas approprié de permettre la réévaluation des immobilisations corporelles, puisque cela aurait une incidence sur la situation financière et les résultats d'un organisme public.
  - d) Immobilisations corporelles louées : bien que sur le plan conceptuel, les normes du Manuel du secteur public et du Manuel de l'ICCA – Comptabilité sur les contrats de location soient identiques, les critères dont il faut tenir compte selon les deux manuels pour déterminer si les risques et avantages inhérents à la propriété ont été transférés diffèrent. Le Conseil est parvenu à la conclusion qu'il était important que les états financiers rendent compte de façon appropriée des immobilisations corporelles lors du passage au Manuel du secteur public, et qu'aucune exemption ne devait être prévue.
- 11 Le CCSP a également examiné les indications fournies dans le chapitre SP 1150, PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS, en ce qui a trait à la consultation d'une autre source de PCGR, et il a confirmé qu'elles étaient adéquates pour un organisme public passant au Manuel du secteur public dans le cas de sujets qui ne sont pas traités dans ce Manuel (par exemple, comptabilisation des capitaux propres, des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations et des stocks).

## EXEMPTIONS

### Taux d'actualisation utilisé dans une évaluation actuarielle

- 12 Les répondants se sont montrés en général favorables à l'idée de prévoir une exemption qui permettrait à un organisme public de repousser l'application du taux d'actualisation exigé selon le chapitre SP 3250, AVANTAGES DE RETRAITE, et le chapitre SP 3255, AVANTAGES POSTÉRIEURS À L'EMPLOI, CONGÉS RÉMUNÉRÉS ET PRESTATIONS DE CESSATION D'EMPLOI, jusqu'à la date de la prochaine évaluation actuarielle prévue.

- 13 Certains répondants ont indiqué qu'un tel délai dans la modification du taux d'actualisation n'était pas nécessaire du fait qu'un organisme public devrait être en mesure de recalculer ses obligations au titre du régime lors de la transition au moyen d'une extrapolation et que tout délai dans la modification du taux d'actualisation pourrait donner lieu à un traitement comptable incohérent des gains et des pertes actuariels connexes. Certains répondants ont également mentionné qu'il serait nécessaire de préciser si l'exemption pourrait être appliquée régime par régime.
- 14 Le CCSP a examiné les questions soulevées par les répondants et, tout en constatant que certains organismes publics seraient en mesure de réviser leurs obligations actuarielles, il a décidé qu'il était important de prévoir un délai relativement au taux d'actualisation à l'intention des organismes publics pour lesquels ces informations pourraient ne pas être disponibles de telle sorte qu'ils ne seraient pas tenus d'effectuer une nouvelle évaluation actuarielle.
- 15 Si une évaluation actuarielle est retardée pour être effectuée après la date de transition, les gains et pertes actuariels connexes doivent être comptabilisés de façon prospective conformément aux dispositions du paragraphe .062 du chapitre SP 3250, AVANTAGES DE RETRAITE, et amortis d'une manière logique et systématique sur la durée moyenne estimative du reste de la carrière active du groupe de salariés concerné. Le CCSP a reconnu que le fait de repousser la modification du taux d'actualisation après la date de transition pourrait aboutir à un traitement comptable différent pour les gains et pertes actuariels connexes, par rapport au moment où les gains et pertes actuariels sont calculés lors du passage aux dispositions du Manuel du secteur public. Le Conseil est cependant parvenu à la conclusion que le délai dans l'application du taux d'actualisation constituait un choix qui devrait être permis à un organisme public compte tenu du temps requis et du coût à engager. Par ailleurs, un organisme public pourrait réévaluer ses obligations lors de la transition en appliquant le taux d'actualisation exigé selon le chapitre SP 3250, et le chapitre SP 3255, AVANTAGES POSTÉRIEURS À L'EMPLOI, CONGÉS RÉMUNÉRÉS ET PRESTATIONS DE CESSATION D'EMPLOI.
- 16 Afin de prévenir la possibilité d'application sélective du report de la modification du taux d'actualisation, le paragraphe SP 2125.09 indique que si un organisme public se prévaut de cette exemption, il doit l'appliquer à tous les régimes.

### **Comptabilisation des gains et des pertes actuariels**

- 17 Les répondants se sont montrés en général favorables à l'idée de prévoir une exemption qui permettrait à un organisme public de comptabiliser tous les gains et pertes actuariels cumulés non comptabilisés selon le chapitre SP 3250, AVANTAGES DE RETRAITE, et le chapitre SP 3255, AVANTAGES POSTÉRIEURS À L'EMPLOI, CONGÉS RÉMUNÉRÉS ET PRESTATIONS DE CESSATION D'EMPLOI, à la date de transition aux dispositions du Manuel du secteur public.

- 18 Comme dans le cas de l'exemption précédente, certains répondants ont fait valoir que le fait de prévoir une telle exemption pourrait donner lieu à un traitement comptable incohérent des gains et des pertes actuariels et que la norme devrait préciser si l'exemption pourrait être appliquée régime par régime.
- 19 Le CCSP a noté que le fait de permettre la comptabilisation de tous les gains et pertes actuariels ne serait pas conforme au traitement comptable appliqué à des gains et pertes actuariels semblables après la transition au Manuel du secteur public; il a toutefois conclu, en raison du temps requis et du coût à engager, qu'une telle exemption devrait être accordée aux organismes publics. Par ailleurs, un organisme public pourrait calculer ses gains et pertes actuariels non amortis lors de la transition conformément aux chapitres SP 3250, AVANTAGES DE RETRAITE, et SP 3255, AVANTAGES POSTÉRIEURS À L'EMPLOI, CONGÉS RÉMUNÉRÉS ET PRESTATIONS DE CESSATION D'EMPLOI.
- 20 Afin d'empêcher la comptabilisation des gains et des pertes actuariels de façon sélective, le paragraphe SP 2125.10 indique que si un organisme public se prévaut de cette exemption, il doit l'appliquer à tous les régimes.

### **Regroupements d'entreprises**

- 21 Les répondants se sont montrés en général favorables à l'idée de prévoir une exemption permettant l'application prospective des dispositions du chapitre SP 2510, CONSOLIDATION – AUTRES ASPECTS, aux acquisitions d'entreprises.
- 22 Certains répondants se sont dits préoccupés par la possibilité qu'un organisme public choisisse de ne retraiter rétroactivement que certaines acquisitions, alors que d'autres répondants ont demandé que soit précisé le traitement à appliquer, lors de la transition, aux actifs et aux passifs comptabilisés antérieurement de façon non conforme au Manuel du secteur public.
- 23 Afin d'empêcher le retraitement sélectif des acquisitions de façon rétroactive, le paragraphe SP 2125.11 indique que si un organisme public retraite une acquisition pour se conformer aux dispositions du chapitre SP 2510, CONSOLIDATION – AUTRES ASPECTS, il retraite toutes les acquisitions postérieures à la date de celle-ci.
- 24 Le CCSP a également confirmé que si un organisme public choisit d'appliquer de façon prospective aux regroupements d'entreprises les dispositions du chapitre SP 2510, CONSOLIDATION – AUTRES ASPECTS, tout élément comptabilisé antérieurement (y compris les surpris) qui ne satisfait pas aux conditions de comptabilisation d'un actif ou d'un passif selon les normes du Manuel du secteur public ne serait pas comptabilisé lors de la transition. L'ajustement connexe visant à sortir un actif ou un passif comptabilisé antérieurement serait porté directement dans l'excédent ou le déficit accumulé lors de la transition.

### **Participations dans des entreprises publiques**

- 25 Les répondants se sont montrés en général favorables à l'idée de prévoir une exemption permettant l'application prospective des dispositions du chapitre SP 3070, PARTICIPATIONS DANS DES ENTREPRISES PUBLIQUES.
- 26 Certains répondants se sont dits inquiets à la perspective qu'un organisme public puisse choisir de ne retraiter rétroactivement que certaines participations dans des entreprises publiques, alors que d'autres répondants ont demandé des précisions concernant la détermination du solde des participations dans des entreprises publiques lors de la transition au Manuel du secteur public, dans la situation où l'organisme public choisit de comptabiliser ses participations de façon prospective.
- 27 Afin de prévenir le retraitement sélectif des participations dans des entreprises publiques de façon rétroactive, le paragraphe SP 2125.12 indique que si un organisme public retraite une participation dans une entreprise publique afin de se conformer aux dispositions du chapitre SP 3070, PARTICIPATIONS DANS DES ENTREPRISES PUBLIQUES, il retraite toutes les participations dans des entreprises publiques acquises après cette participation.
- 28 Le CCSP a également confirmé que, dans la situation où un organisme public choisit d'appliquer de façon prospective les dispositions du chapitre SP 3070, PARTICIPATIONS DANS DES ENTREPRISES PUBLIQUES, le solde de la participation dans une entreprise publique indiqué dans l'état de la situation financière d'ouverture de l'organisme public lors de la transition aux dispositions du Manuel du secteur public serait fondé sur les soldes d'actif et de passif reflétés dans les états financiers de l'entreprise publique à la date de transition. Par exemple, supposons que la date de transition pour un organisme public dont la date de clôture est le 31 décembre est le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Les états financiers de l'entreprise publique au 31 décembre 2009 ou au 1<sup>er</sup> janvier 2010, établis selon les Normes internationales d'information financière (IFRS) ou les dispositions du Manuel de l'ICCA – Comptabilité, seraient utilisés pour calculer le solde d'ouverture de la participation dans l'entreprise publique à la date de transition, conformément aux dispositions du chapitre SP 3070.

### **Partenariats commerciaux**

- 29 Les répondants se sont montrés en général favorables à l'idée de prévoir une exemption permettant l'application prospective des dispositions du chapitre SP 3060, PARTENARIATS.
- 30 Certains répondants se sont dits inquiets à la perspective qu'un organisme public puisse choisir de ne retraiter rétroactivement que certains partenariats commerciaux, alors que d'autres répondants ont demandé des éclaircissements concernant la détermination du solde des partenariats commerciaux lors de la transition aux dispositions du Manuel du secteur public, dans la situation où l'organisme public choisit de comptabiliser les participations dans des partenariats commerciaux de façon prospective.

- 31 Afin de prévenir le retraitement sélectif des partenariats commerciaux de façon rétroactive, le paragraphe SP 2125.13 indique que si un organisme public retire un partenariat commercial afin de se conformer aux dispositions du chapitre SP 3060, PARTENARIATS, il retire tous les partenariats commerciaux conclus après ce partenariat.
- 32 Le CCSP a également confirmé que, dans la situation où un organisme public choisit d'appliquer de façon prospective les dispositions du chapitre SP 3060, PARTENARIATS, le solde au titre du partenariat commercial indiqué dans l'état de la situation financière d'ouverture de l'organisme serait fondé sur les soldes d'actif et de passif reflétés dans les états financiers du partenariat commercial à la date de transition. Par exemple, supposons que la date de transition pour un organisme public dont la date de clôture est le 31 décembre est le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Les états financiers du partenariat commercial au 31 décembre 2009 ou au 1<sup>er</sup> janvier 2010, établis selon les IFRS ou les dispositions du Manuel de l'ICCA – Comptabilité, seraient utilisés pour calculer le solde d'ouverture au titre du partenariat commercial à la date de transition, conformément aux dispositions du chapitre SP 3060.

### **Dépréciation d'immobilisations corporelles**

- 33 Certains répondants se sont dits préoccupés par la proposition contenue dans l'exposé-sondage selon laquelle un organisme public ne pourrait réévaluer des réductions de valeur antérieures conformément aux dispositions du chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES. Les répondants ont jugé que la différence, sur le plan des méthodes de comptabilisation des moins-values d'immobilisations corporelles, entre le Manuel de l'ICCA – Comptabilité et le Manuel du secteur public, était fondamentale et exigeait qu'un organisme public puisse apporter des ajustements lorsqu'il applique les dispositions du Manuel du secteur public. Ces répondants ont indiqué que les renseignements nécessaires au retraitement des réductions de valeur antérieures d'immobilisations corporelles pour se conformer au Manuel du secteur public étaient disponibles et qu'ils ont été communiqués antérieurement par les entités comprises dans le périmètre comptable du gouvernement. L'interdiction d'appliquer rétroactivement le chapitre SP 3150 ferait en sorte que les réductions de valeur d'immobilisations corporelles effectuées avant la transition seraient comptabilisées de façon différente dans les états financiers individuels d'un organisme public par rapport aux états financiers de l'entité économique délimitée par le périmètre comptable du gouvernement.
- 34 Le CCSP a examiné les préoccupations soulevées par les répondants et il a convenu que les organismes publics appliquant les dispositions du Manuel du secteur public devraient avoir la possibilité de réévaluer s'il était nécessaire de comptabiliser des réductions de valeur d'immobilisations corporelles antérieurement et, dans l'affirmative, d'évaluer leurs montants en s'appuyant sur les exigences du Manuel du secteur public. C'est pourquoi une exemption a été prévue dans le paragraphe SP 2125.14.

## EXCEPTIONS À L'APPLICATION RÉTROACTIVE

### Comptabilité de couverture

- 35 Les répondants se sont montrés favorables à l'insertion d'une exception relative à la comptabilité de couverture qui empêcherait que des opérations conclues avant la date de transition soient désignées rétroactivement à titre de couvertures. Les répondants n'ont soulevé aucun sujet de préoccupation important concernant l'exception relative à la comptabilité de couverture.

### Estimations comptables

- 36 Les répondants se sont montrés favorables à l'insertion d'exceptions concernant les estimations, et ont fait remarquer qu'il était important que les estimations utilisées pour l'établissement des états financiers lors du passage au Manuel du secteur public concordent avec celles utilisées au moment de l'établissement des états financiers selon le Manuel de l'ICCA – Comptabilité, et qu'il ne soit pas permis de tirer avantage de l'information obtenue *a posteriori*. Les répondants n'ont soulevé aucun sujet de préoccupation important concernant les exceptions relatives aux estimations.

## CONSOLIDATION

- 37 Une question additionnelle a été soulevée par les répondants à l'exposé-sondage, à savoir l'incidence possible des exemptions et des exceptions sur les états financiers de l'entité économique délimitée par le périmètre comptable du gouvernement contrôlant l'organisme public.
- 38 À l'exception des entreprises publiques, les organismes publics sont consolidés dans les états financiers de l'entité économique délimitée par le périmètre comptable du gouvernement. Avant la transition au Manuel du secteur public, des ajustements auraient dû être apportés, lors de la consolidation, afin d'harmoniser les méthodes comptables des organismes appliquant les dispositions du Manuel de l'ICCA – Comptabilité avec celles appliquées par l'entité économique délimitée par le périmètre comptable du gouvernement selon le Manuel du secteur public, conformément au paragraphe .02 du chapitre SP 2500, CONSOLIDATION – PRINCIPES FONDAMENTAUX.
- 39 Lors de l'adoption du Manuel du secteur public, un organisme public peut choisir de se prévaloir de certaines exemptions selon le chapitre SP 2125. Le choix d'une exemption constitue une méthode comptable d'un organisme public, et non de l'entité économique délimitée par le périmètre comptable du gouvernement. Malgré le fait que les états financiers de l'organisme public soient conformes au Manuel du secteur public, les différences sur le plan des méthodes comptables entre l'organisme et l'entité économique délimitée par le périmètre comptable de son gouvernement devront néanmoins faire l'objet d'ajustements lors de la consolidation.

- 40 À titre d'exemple, supposons qu'un organisme public a comptabilisé par le passé ses immobilisations corporelles selon les dispositions du Manuel de l'ICCA – Comptabilité (en comptabilisant des pertes de valeur en cas de baisse de la valeur économique recouvrable), de sorte que la valeur comptable nette de ces immobilisations corporelles totalise 5 millions \$ à la date de transition. Si l'organisme avait appliqué les dispositions du Manuel du secteur public, la valeur comptable nette des immobilisations corporelles se serait élevée à 8 millions \$ étant donné qu'il n'y a eu aucune diminution du potentiel de service.
- 41 Avant la transition, les immobilisations corporelles prises en compte dans l'entité économique délimitée par le périmètre comptable du gouvernement auraient été ajustées au montant de 8 millions \$ dans les états financiers du gouvernement préparés conformément aux dispositions du Manuel du secteur public.
- 42 Dans ses états financiers, l'organisme public pourrait choisir de comptabiliser de façon prospective les réductions de valeur d'immobilisations corporelles selon le Manuel du secteur public, et continuer de présenter une valeur comptable nette d'un montant de 5 millions \$ au titre des immobilisations corporelles, lors de la transition, ou l'organisme pourrait choisir d'appliquer de façon rétroactive les dispositions du chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES, ce qui donnerait lieu à une valeur comptable nette de 8 millions \$ au titre des immobilisations corporelles, au moment de la transition.
- 43 Dans les états financiers de l'entité économique délimitée par le périmètre comptable du gouvernement, la valeur comptable nette des immobilisations corporelles de l'organisme public contrôlé par le gouvernement continuerait, au moment de la consolidation, de s'élever à 8 millions \$. Le choix de l'organisme public de se prévaloir de l'exemption mentionnée ci-dessus ainsi que d'autres exemptions prévues dans le chapitre SP 2125 ne devrait avoir aucune incidence sur les états financiers de l'entité économique délimitée par le périmètre comptable du gouvernement.