

**Document de consultation**

**Mai 2022**

***Date limite de réception des commentaires :  
le 17 octobre 2022***

## Ressources naturelles

**IPSASB**

**International Public  
Sector Accounting  
Standards Board®**

Le présent document a été élaboré et approuvé par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public (International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB®).

L'IPSASB a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes comptables de grande qualité pour le secteur public, de même qu'en facilitant l'adoption et la mise en œuvre de ces normes, rehaussant ainsi la qualité et l'uniformité des pratiques et renforçant la transparence des finances du secteur public et la reddition de comptes à leur égard.

Pour satisfaire à cet objectif, l'IPSASB établit les Normes comptables internationales du secteur public (normes IPSAS<sup>MC</sup>) ainsi que des énoncés de pratiques recommandées (Recommended Practice Guidelines – RPG) à l'intention des entités du secteur public, notamment les gouvernements nationaux, régionaux ou locaux, et les entités rattachées à un gouvernement.

Les normes IPSAS s'appliquent aux états financiers à usage général (états financiers) et font autorité. Les énoncés de pratiques recommandées sont des prises de position qui fournissent des indications sur les bonnes pratiques à adopter aux fins de la préparation des rapports financiers à usage général (rapports financiers) qui ne sont pas des états financiers. Contrairement aux normes IPSAS, les énoncés de pratiques recommandées n'établissent pas d'exigences. À l'heure actuelle, toutes les prises de position relatives à des rapports financiers qui ne sont pas des états financiers constituent des énoncés de pratiques recommandées. Ces énoncés ne fournissent pas d'indications sur le niveau d'assurance (s'il y a lieu) à fournir à l'égard des informations.

L'IPSASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Federation of Accountants® (IFAC®).

© Mai 2022 International Federation of Accountants (IFAC). Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter la [page 91](#).

## APPEL À COMMENTAIRES

Le présent document de consultation, *Ressources naturelles*, a été élaboré et approuvé par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public (International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB®)

Les propositions contenues dans le présent document de consultation peuvent être modifiées, à la lumière des commentaires reçus, avant la publication du texte définitif. **La date limite de réception des commentaires est le 17 octobre 2022.**

Les répondants sont priés de transmettre leurs commentaires par l'entremise du site Web de l'IPSASB, en utilisant le lien « [Submit a Comment](#) ». Veuillez soumettre vos commentaires à la fois sous forme de fichier PDF et de fichier Word. À noter également qu'il est nécessaire de s'inscrire, si ce n'est déjà fait, lorsqu'on utilise cette fonctionnalité. Tous les commentaires sont réputés être d'intérêt public et seront affichés sur le site Web. La présente publication peut être téléchargée à partir du site Web de l'IPSASB ([www.ipsasb.org](http://www.ipsasb.org)). La version approuvée du texte est la version anglaise.

### Guide à l'intention des répondants

L'IPSASB souhaite recevoir des commentaires sur tout aspect du document de consultation, y compris les prises de position préliminaires et les appels à commentaires sur des questions particulières. Les commentaires sont d'autant plus utiles s'ils précisent quel paragraphe ou groupe de paragraphes ils visent et s'ils sont clairement motivés.

Les prises de position préliminaires et les appels à commentaires sur des questions particulières contenus dans le présent document de consultation sont exposés ci-dessous. Les numéros de paragraphes indiquent l'emplacement, dans le présent document, des prises de position préliminaires et des appels à commentaires sur des questions particulières.

#### Prise de position préliminaire n° 1 – Chapitre 1

La prise de position préliminaire de l'IPSASB est qu'une ressource naturelle peut généralement être décrite comme un élément qui :

- a) est considéré comme une ressource au sens du Cadre conceptuel de l'IPSASB ;
- b) est d'origine naturelle ;
- c) est dans son état naturel.

Appuyez-vous cette prise de position préliminaire de l'IPSASB, plus particulièrement l'exigence selon laquelle un élément doit être dans son état naturel pour être considéré comme une ressource naturelle ?

Dans la négative, veuillez indiquer pourquoi.

### **Appel à commentaires sur la question particulière n° 1 – Chapitre 1**

La description préliminaire des ressources naturelles proposée par l'IPSASB établit une distinction entre les ressources naturelles et les autres ressources selon que l'élément est dans son état naturel ou non.

Entrevoyez-vous des difficultés d'ordre pratique quant à l'application d'une distinction entre les ressources naturelles et les autres ressources ayant fait l'objet d'une intervention humaine ? Dans l'affirmative, veuillez préciser ce qui pourrait causer des difficultés. À votre avis, quelles solutions permettraient de surmonter ces difficultés ?

### **Appel à commentaires sur la question particulière n° 2 – Chapitre 1**

L'IPSASB a fait remarquer que le projet sur les ressources naturelles et celui concernant l'information sur la durabilité dans le secteur public étaient interreliés, en ce sens que le premier porte sur le traitement comptable des ressources naturelles, tandis que le second peut inclure des considérations liées à l'utilisation durable des ressources naturelles.

À votre avis, y a-t-il d'autres liens entre ces deux projets ?

### **Prise de position préliminaire n° 2 – Chapitre 2**

La prise de position préliminaire de l'IPSASB est qu'une ressource naturelle ne devrait être comptabilisée dans les états financiers que si elle répond à la définition d'un actif au sens du Cadre conceptuel de l'IPSASB, et si elle peut être mesurée d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers.

Appuyez-vous cette prise de position préliminaire de l'IPSASB ?

Dans la négative, veuillez indiquer pourquoi.

### **Prise de position préliminaire n° 3 – Chapitre 3**

La prise de position préliminaire de l'IPSASB est que soient fournies des indications sur les dépenses de prospection et d'évaluation ainsi que sur les coûts de mise en valeur qui seraient fondées sur celles énoncées dans IFRS 6 *Prospection et évaluation de ressources minérales* et IAS 38 *Immobilisations incorporelles*.

Appuyez-vous cette prise de position préliminaire de l'IPSASB ?

Dans la négative, veuillez indiquer pourquoi.

### **Prise de position préliminaire n° 4 – Chapitre 3**

La prise de position préliminaire de l'IPSASB est que les normes IPSAS 12, IPSAS 17, et IPSAS 31 devraient être complétées, le cas échéant, par des indications sur la comptabilisation des frais de découverte fondées sur celles énoncées dans IFRIC 20 *Frais de découverte engagés pendant la phase d'exploitation d'une mine à ciel ouvert*.

Appuyez-vous cette prise de position préliminaire de l'IPSASB ?

Dans la négative, veuillez indiquer pourquoi.

### Prise de position préliminaire n° 5 – Chapitre 3

La prise de position préliminaire de l'IPSASB est que, avant prise en considération de l'incertitude relative à l'existence, une ressource du sous-sol non extraite peut répondre à la définition d'un actif.

Appuyez-vous cette prise de position préliminaire de l'IPSASB ?

Veillez motiver votre réponse.

### Prise de position préliminaire n° 6 – Chapitre 3

La prise de position préliminaire de l'IPSASB est que l'incertitude relative à l'existence peut empêcher la comptabilisation de ressources du sous-sol non extraites.

Appuyez-vous cette prise de position préliminaire de l'IPSASB ?

Veillez motiver votre réponse.

### Prise de position préliminaire n° 7 – Chapitre 3

La prise de position préliminaire de l'IPSASB est qu'en raison du degré élevé d'incertitude relative à la mesure, il pourrait être impossible de mesurer les ressources du sous-sol d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers. Selon cette prise de position, il serait difficile de comptabiliser les ressources du sous-sol à titre d'actifs dans les états financiers.

Appuyez-vous cette prise de position préliminaire de l'IPSASB ?

Dans la négative, veuillez indiquer pourquoi.

### Prise de position préliminaire n° 8 – Chapitre 4

D'après les paragraphes 4.11 à 4.31, les prises de position préliminaires de l'IPSASB sont les suivantes :

- a) Il serait difficile de comptabiliser l'eau des mers, des rivières, des ruisseaux, des lacs ou de certains aquifères à titre d'actif dans les états financiers, étant donné qu'il est peu probable qu'elle réponde à la définition d'un actif, ou qu'elle puisse être mesurée d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers.
- b) L'eau retenue dans des réservoirs, des canaux et certains aquifères peut répondre à la définition d'un actif si elle est contrôlée par l'entité.
- c) Dans le cas de l'eau retenue dans des réservoirs et des canaux qui répond à la définition d'un actif, il peut être possible de comptabiliser l'eau dans les états financiers si elle peut être mesurée d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers.
- d) Dans les situations où la capacité financière ou opérationnelle associée à une ressource en eau ne peut être mesurée de façon fiable à l'aide des technologies et des méthodes actuellement disponibles, une telle ressource ne peut être comptabilisée à titre d'actif dans les états financiers.

Appuyez-vous cette prise de position préliminaire de l'IPSASB ?

Dans la négative, veuillez indiquer pourquoi.

### **Appel à commentaires sur la question particulière n° 3 – Chapitre 5**

Les organismes vivants ayant fait l'objet d'une intervention humaine ne sont pas considérés comme des ressources biologiques entrant dans le champ d'application du présent document de consultation. Il est probable que le traitement comptable de ces organismes vivants, de même que les activités liées à ces organismes et aux ressources biologiques, entre dans le champ d'application de normes IPSAS existantes.

À votre avis, les indications contenues dans les normes IPSAS 12, IPSAS 17 ou IPSAS 27 concernant les normes qu'il convient d'appliquer à ces éléments sont-elles suffisantes ?

Dans la négative, veuillez indiquer pourquoi.

### **Prise de position préliminaire n° 9 – Chapitre 5**

D'après les paragraphes 5.18 à 5.41, les prises de position préliminaires de l'IPSASB sont les suivantes :

- a) Il est possible qu'une ressource biologique contribuant à la capacité financière réponde à la définition d'un actif, puisse être mesurée d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers et donc réponde aux critères de comptabilisation à titre d'actif dans les états financiers.
- b) Si une ressource biologique contribuant à la capacité opérationnelle répond à la définition d'un actif, l'entité devra faire preuve de jugement afin de déterminer s'il est possible de mesurer la ressource biologique d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers, auquel cas, celle-ci répondrait aux critères de comptabilisation à titre d'actif dans les états financiers.
- c) Dans les situations où la capacité financière ou opérationnelle associée à une ressource biologique ne peut être mesurée à l'aide des technologies et des méthodes actuellement disponibles et d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers, la ressource biologique ne peut être comptabilisée à titre d'actif dans les états financiers.

Appuyez-vous cette prise de position préliminaire de l'IPSASB ?

Dans la négative, veuillez indiquer pourquoi.

### **Prise de position préliminaire n° 10 – Chapitre 6**

D'après les paragraphes 6.7 à 6.15, la prise de position préliminaire de l'IPSASB est que certaines informations habituellement incluses dans les états financiers devraient être fournies relativement aux ressources naturelles.

Appuyez-vous cette prise de position préliminaire de l'IPSASB ?

Dans la négative, veuillez indiquer pourquoi.

### **Prise de position préliminaire n° 11 – Chapitre 6**

D'après les paragraphes 6.16 à 6.20, la prise de position préliminaire de l'IPSASB est que certaines informations devraient être fournies relativement aux ressources naturelles comptabilisées ou non comptabilisées qui sont pertinentes en ce qui concerne la viabilité financière à long terme, l'analyse des états financiers et la prestation de services de l'entité.

Appuyez-vous cette prise de position préliminaire de l'IPSASB ?

Dans la négative, veuillez indiquer pourquoi.

### **Appel à commentaires sur la question particulière n° 4 – Chapitre 6**

La fourniture d'informations proposée aux paragraphes 6.16 à 6.20 (prise de position préliminaire n° 11) s'appuie largement sur les énoncés de pratiques recommandées de l'IPSASB. Ces informations qu'il est proposé de fournir devraient être utiles aux utilisateurs de rapports financiers, mais elles pourraient être plus difficiles à obtenir que les informations à fournir dans les états financiers traditionnels. Comme il est indiqué au paragraphe 6.17, l'application des énoncés de pratiques recommandées est actuellement facultative.

À votre avis, la fourniture d'informations sur les ressources naturelles devrait-elle être obligatoire, comme le propose l'IPSASB dans sa prise de position préliminaire n° 11 ? Une telle exigence s'appliquerait uniquement aux informations sur les ressources naturelles.

Veuillez motiver votre réponse.

# RESSOURCES NATURELLES

## TABLE DES MATIÈRES

---

	Page
Chapitre 1 : Contexte et champ d'application du projet.....	11
Élaboration de la description générale des ressources naturelles aux fins du document de consultation .....	11
Prise de position préliminaire no 1 – Chapitre 1.....	12
Appel à commentaires sur la question particulière no 1 – Chapitre 1 .....	13
Champ d'application du projet.....	13
Appel à commentaires sur la question particulière no 2 – Chapitre 1 .....	18
Structure des autres sections du présent document de consultation.....	18
Chapitre 2 : Faut-il comptabiliser une ressource naturelle ? .....	19
Principes généraux de comptabilisation énoncés dans le Cadre conceptuel .....	19
Critères de comptabilisation d'un actif.....	19
Définition d'un actif .....	19
Application de la définition d'un actif dans le cas de ressources naturelles.....	21
Incertitude relative à l'existence et comptabilisation d'un actif .....	21
Peut être mesuré d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers .....	22
Incertitude relative à la mesure .....	24
Principes généraux de mesure.....	24
Application des principes généraux de mesure aux ressources naturelles .....	25
Approche générale pour la comptabilisation et la mesure des ressources naturelles .....	26
Prise de position préliminaire no 2 – Chapitre 2.....	26
Chapitre 3 : Ressources du sous-sol.....	27
Description des ressources du sous-sol.....	27
Traitement comptable des activités liées aux ressources du sous-sol .....	27
Prise de position préliminaire no 3 – Chapitre 3.....	28
Prise de position préliminaire no 4 – Chapitre 3.....	29
Application des critères de comptabilisation à titre d'actif aux ressources du sous-sol.....	29
Prise de position préliminaire no 5 – Chapitre 3.....	32

## NATURAL RESOURCES

Prise de position préliminaire no 6 – Chapitre 3.....	33
Conclusion générale concernant la comptabilisation des ressources du sous-sol.....	34
Prise de position préliminaire no 7 – Chapitre 3.....	35
Informations à fournir.....	36
Chapitre 4 : Ressources en eau .....	37
Description de l'eau .....	37
Traitement comptable des activités liées aux ressources en eau.....	38
Application des critères de comptabilisation d'un actif aux ressources en eau dans leur état naturel	39
Prise en considération du contrôle .....	40
Détermination de l'existence d'un événement passé ayant donné lieu au contrôle .....	42
Prise en considération de l'incertitude relative à l'existence .....	41
Conclusion générale quant à la question de savoir si les ressources en eau dans leur état naturel répondent à la définition d'un actif .....	42
Prise en considération de l'incertitude relative à la mesure .....	43
Mesure.....	44
Conclusion concernant la comptabilisation à titre d'actif des ressources en eau dans leur état naturel .....	44
Prise de position préliminaire no 8 – Chapitre 4.....	45
Informations à fournir.....	44
Chapitre 5 : Ressources biologiques.....	46
Description des ressources biologiques.....	46
Relations entre les ressources biologiques et les activités connexes.....	47
Appel à commentaires sur la question particulière no 3 – Chapitre 5.....	49
Application des critères de comptabilisation à titre d'actif aux ressources biologiques .....	49
Conclusion concernant la comptabilisation à titre d'actif d'une ressource biologique .....	52
Mesure.....	52
Prise de position préliminaire no 9 – Chapitre 5.....	53
Informations à fournir.....	53
Chapitre 6 : Présentation.....	55
Sommaire des principes de présentation dans les rapports financiers énoncés dans le Cadre conceptuel.....	55
Application aux ressources naturelles .....	56
Comparaison entre les dispositions des normes IFRS et les pratiques du secteur privé .....	59

## NATURAL RESOURCES

Prise de position préliminaire no 10 – Chapitre 6.....	60
Prise de position préliminaire no 11 – Chapitre 6.....	60
Appel à commentaires sur la question particulière no 4 – Chapitre 6.....	60
Annexe A : Objectifs du projet et motifs qui le sous-tendent.....	61
Objectifs du projet.....	62
Annexe B : Élaboration de la description générale des ressources naturelles .....	63
Définition en langage courant.....	63
Définitions contenues dans les textes économiques.....	63
Définitions tirées des normes statistiques internationales .....	63
Normes GRAP – Afrique du Sud.....	63
Définition du FASAB.....	64
Annexe C : Traitement comptable du pouvoir souverain d'un gouvernement de délivrer des permis. 65	
Contexte .....	65
Exemple.....	65
Annexe D : Indications émanant des normes internationales, nationales et statistiques existantes sur les ressources du sous-sol et les activités connexes .....	67
Annexe E : Indications émanant des normes internationales, nationales et statistiques existantes sur l'eau et les activités connexes .....	72
Annexe F : Indications émanant des normes internationales, nationales et statistiques existantes sur les ressources biologiques et les activités connexes .....	76
Annexe G : Indications émanant des normes statistiques internationales.....	81
Introduction.....	81
Identification et objectifs des normes statistiques internationales.....	81
Indications du SCN 2008.....	82
Cadre central du SCEE .....	84
MSFP 2014.....	88

---

## Chapitre 1 : Contexte et champ d'application du projet

- 1.1. Le terme « ressources naturelles » désigne généralement les éléments qui existent sans intervention humaine, notamment l'ensoleillement, l'air dans l'atmosphère, l'eau, la terre, les minéraux, les végétaux et la vie animale.
- 1.2. Les ressources naturelles peuvent être classées de différentes façons. Une ressource naturelle peut exister soit en tant qu'élément distinct, comme dans le cas de l'eau fraîche, du vent (de l'air) ou d'un organisme vivant, soit sous une autre forme obtenue par transformation, comme dans le cas des minerais métalliques, des éléments des terres rares ou du pétrole. Les produits d'origine humaine sont tous composés de ressources naturelles (à leur niveau le plus fondamental).
- 1.3. Bien que les textes de l'IPSASB comprennent des indications en matière d'information financière susceptibles de concerner les ressources naturelles ayant fait l'objet d'une forme quelconque d'intervention humaine (par exemple les normes IPSAS 12, *Stocks*, IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*, et IPSAS 27, *Agriculture*), aucune indication n'est expressément fournie relativement aux ressources naturelles qui sont dans leur état d'origine. Compte tenu de l'importance des ressources naturelles dans de nombreux pays, des préoccupations de plus en plus marquées de la population à l'égard d'une gestion durable de l'environnement naturel, et du manque d'indications comptables sur la comptabilisation, la mesure et la présentation des ressources naturelles, l'IPSASB a donné suite aux demandes des parties prenantes en ajoutant le projet sur les ressources naturelles à son programme de travail à la fin de 2018. L'[Annexe A : Objectifs du projet et motifs qui le sous-tendent](#) expose en détail les raisons pour lesquelles l'IPSASB a entrepris ce projet. Le présent document de consultation, publié en vue de solliciter les points de vue des parties prenantes sur les concepts et les principes généraux considérés, est le résultat de la première étape de ce projet.

### Élaboration de la description générale des ressources naturelles aux fins du document de consultation

- 1.4. En vue d'examiner la question des ressources naturelles du point de vue de l'information financière, l'IPSASB a élaboré une description plus officielle des ressources naturelles que le portrait général exposé précédemment. Pour ce faire, l'IPSASB s'est appuyé, dans le présent document de consultation, sur les définitions de « ressources naturelles » qui se trouvent dans des sources non techniques d'ordre général, par exemple la définition en langage courant et les définitions contenues dans les textes économiques. Il s'est également appuyé sur des normes statistiques internationales telles que le *Manuel de statistiques de finances publiques* de 2014 et le *Système de comptabilité nationale* de 2008, de même que sur les indications existantes d'autres normalisateurs nationaux et internationaux. Pour de plus amples renseignements sur ces définitions, voir l'[Annexe B : Élaboration de la description générale des ressources naturelles](#).
- 1.5. D'après les principaux aspects qui se recoupent dans les différentes définitions contenues à l'Annexe B, une ressource naturelle doit, aux fins de l'information financière, présenter les caractéristiques suivantes :
  - a) être considérée comme une ressource au sens du Cadre conceptuel de l'IPSASB<sup>1</sup> ;

---

<sup>1</sup> Au paragraphe 5.7 du Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public (le Cadre conceptuel), il est indiqué qu'une ressource est un élément ayant un potentiel de service ou la capacité de générer des avantages économiques.

- b) être d'origine naturelle ;
  - c) être dans son état naturel.
- 1.6. Si une ressource naturelle n'a pas la capacité de générer des avantages économiques ou ne présente pas de potentiel de service pour l'entité comptable, elle n'entre pas dans le champ d'application du présent projet. Par exemple, il est peu probable qu'un phénomène naturel comme une activité sismique soit considéré comme une ressource au sens du Cadre conceptuel. Les incidents de contamination ou de pollution n'entrent pas non plus dans le champ d'application du projet ; ils seraient plutôt visés par les normes IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie*, ou IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*.
- 1.7. Le terme « d'origine naturelle » signifie que la ressource est née sans intervention humaine. Les ressources du sous-sol, l'eau et les ressources biologiques entrent dans cette catégorie, et les questions comptables qui s'y rapportent sont traitées aux chapitres 3, 4 et 5, respectivement.
- 1.8. Pour être dans son état naturel, une ressource naturelle ne doit pas avoir fait l'objet d'une intervention humaine (p. ex., culture ou extraction minière) qui en modifie la quantité ou la qualité. Les activités visant à préserver ou à conserver des ressources naturelles peuvent ou non être considérées comme une intervention humaine qui modifie la quantité ou la qualité d'une ressource, selon la nature particulière des activités en question<sup>2</sup>.
- 1.9. Les exemples précis d'actions qui sont considérées comme une intervention humaine varient en fonction des ressources naturelles qui entrent dans le champ d'application du présent document de consultation. Ils sont exposés en détail aux chapitres 3 à 5. Il est important de bien les distinguer, car si l'IPSASB décide de publier de nouvelles indications sur les ressources naturelles, les indications en matière d'information financière visant un élément d'origine naturelle qui n'est plus dans son état naturel pourraient être fournies dans une autre prise de position de l'IPSASB<sup>3</sup>.

### Prise de position préliminaire n° 1 – Chapitre 1

La prise de position préliminaire de l'IPSASB est qu'une ressource naturelle peut généralement être décrite comme un élément qui :

- a) est considéré comme une ressource au sens du Cadre conceptuel de l'IPSASB ;
- b) est d'origine naturelle ;
- c) est dans son état naturel.

Appuyez-vous cette prise de position préliminaire de l'IPSASB, plus particulièrement l'exigence selon laquelle un élément doit être dans son état naturel pour être considéré comme une ressource naturelle ?

Dans la négative, veuillez indiquer pourquoi.

<sup>2</sup> Les activités de préservation ou de conservation sont abordées en profondeur au paragraphe 5.5 du présent document de consultation.

<sup>3</sup> Il est à noter que même si l'énoncé de projet sur les ressources naturelles fait mention de la publication d'une ou de plusieurs normes IPSAS nouvelles, à ce stade-ci du projet, aucune décision définitive n'a été prise quant à savoir si les indications sur les ressources naturelles prendront la forme d'une norme IPSAS nouvelle, de normes IPSAS modifiées, ou d'une combinaison de ces deux possibilités.

**Appel à commentaires sur la question particulière n° 1 – Chapitre 1**

La description préliminaire des ressources naturelles proposée par l'IPSASB établit une distinction entre les ressources naturelles et les autres ressources selon que l'élément est dans son état naturel ou non.

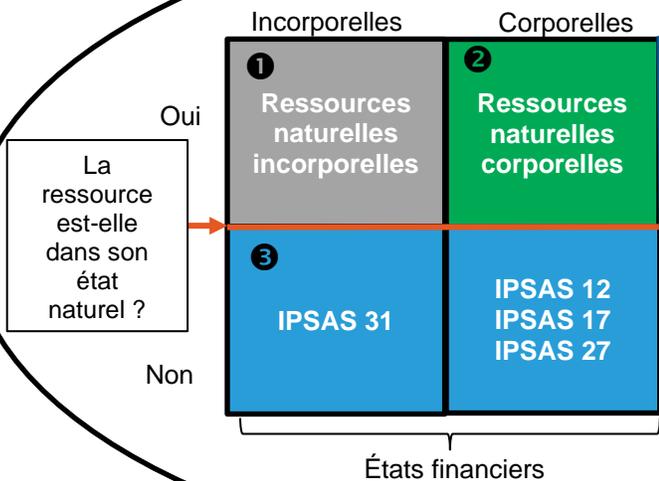
Entrevoyez-vous des difficultés d'ordre pratique quant à l'application d'une distinction entre les ressources naturelles et les autres ressources ayant fait l'objet d'une intervention humaine ? Dans l'affirmative, veuillez préciser ce qui pourrait causer des difficultés. À votre avis, quelles solutions permettraient de surmonter ces difficultés ?

**Champ d'application du projet**

- 1.10. Le champ d'application du projet est schématisé par la figure 1 ci-après, qui illustre la distinction entre les éléments contenus dans les états financiers à usage général (états financiers) qui répondent à la description générale des ressources naturelles énoncée au paragraphe 1.5 et les autres ressources ayant fait l'objet d'une intervention humaine.

Figure 1 : Distinction entre les ressources naturelles et les autres ressources ayant fait l'objet d'une intervention humaine<sup>4</sup>

- L'ovale représente les phénomènes naturels, y compris ceux qui pourraient ne pas répondre à la définition d'une ressource (voir le paragraphe 5.7 du Cadre conceptuel). L'encadré à l'intérieur de l'ovale représente les phénomènes qui seraient considérés comme des ressources aux fins de l'information financière.
- Les ressources qui sont d'origine naturelle et dans leur état naturel se situent au-dessus de la ligne orange dans le diagramme. Ces ressources peuvent être divisées en ressources naturelles incorporelles (carré ❶) et en ressources naturelles corporelles (carré ❷). L'IPSASB peut prendre en considération les indications relatives à l'accès à de telles ressources naturelles incorporelles dans le cadre de sa mise à jour de portée limitée de la norme IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles*.
- Comme il est mentionné au paragraphe 1.3, les textes de l'IPSASB contiennent des indications sur les ressources ayant fait l'objet d'une forme quelconque d'intervention humaine. Les ressources incorporelles qui ne sont pas dans leur état naturel sont susceptibles d'entrer dans le champ d'application de la norme IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles* (carré ❸), tandis que les ressources corporelles qui ne sont pas dans leur état naturel sont susceptibles d'entrer dans le champ d'application des normes IPSAS 12, IPSAS 17, ou IPSAS 27 (carré ❹).



<sup>4</sup> Pour des renseignements détaillés sur la composition du diagramme, consulter la page Web du projet : <https://www.ipsasb.org/publications/document-de-consultation-sur-les-ressources-naturelles>.

- 1.11. La première phase des travaux de l'IPSASB concernant les ressources naturelles porte sur l'information financière relative aux ressources naturelles corporelles, notamment les ressources du sous-sol, les ressources en eau et les ressources biologiques, lesquelles sont dans leur état naturel.
- 1.12. D'autres ressources telles que l'air dans l'atmosphère ou le spectre électromagnétique peuvent généralement être considérées comme des ressources naturelles. Les questions précédemment soulevées par les parties prenantes concernent principalement l'accès à ces ressources, mais l'accès à l'air dans l'atmosphère et au spectre électromagnétique, de même que leur utilisation, ne se rapporte pas à un élément corporel. Le traitement comptable du droit d'accès à ces ressources pourrait plutôt entrer dans le champ d'application de la norme IPSAS 31. L'IPSASB envisage de publier des indications supplémentaires sur les immobilisations incorporelles à une date ultérieure<sup>5</sup>.
- 1.13. Bien que l'exercice d'un pouvoir souverain puisse faciliter la réalisation d'opérations susceptibles de mener à la comptabilisation d'un actif, un tel actif pourrait découler de l'opération elle-même plutôt que du pouvoir souverain. Cette question est traitée en profondeur dans l'[Annexe C : Traitement comptable du pouvoir souverain d'un gouvernement de délivrer des permis](#).
- 1.14. Le traitement comptable des terrains dans leur état naturel est également exclu de cette première phase des travaux de l'IPSASB sur les ressources naturelles, car ce dernier a conclu que les normes IPSAS existantes contenaient déjà suffisamment d'indications au sujet des terrains.
- 1.15. Dans le contexte du débat entourant la durabilité, l'épuisement et la surconsommation des ressources naturelles sont des sujets de plus en plus chauds à l'échelle mondiale. L'intégration de l'information sur la durabilité dans les rapports financiers à usage général (rapports financiers) fait l'objet de délibérations actives par suite de l'établissement du nouveau Conseil des normes internationales d'information sur la durabilité (International Sustainability Standards Board – ISSB). L'IPSASB a déjà fourni des indications pertinentes à ce sujet :
- Les énoncés de pratiques recommandées (Recommended Practice Guidelines – RPG) fournissent des indications pertinentes ne faisant pas autorité au sujet de l'information sur la viabilité financière à long terme des entités du secteur public, de l'analyse des états financiers et de la prestation de services<sup>6</sup>.
  - La publication [Staff Questions and Answers](#) (que l'IPSASB continuera de bonifier) fournit des liens vers d'autres sources d'indications ainsi que des mises à jour régulières sur les faits nouveaux sur la scène internationale.
- 1.16. Qui plus est, l'IPSASB a donné suite aux demandes croissantes provenant de tous les groupes de parties prenantes en publiant un document de consultation dans lequel sont examinées diverses approches pour l'élaboration d'indications concernant l'information sur la durabilité dans le secteur public. Le document de consultation *Promouvoir l'information sur la durabilité dans le secteur public* (voir : <https://www.ipsasb.org/publications/consultation-paper-advancing-public-sector-sustainability-reporting>) a été publié conjointement avec le présent document de consultation pour permettre aux parties prenantes de faire le lien entre le traitement comptable des ressources naturelles et l'information

---

<sup>5</sup> L'IPSASB a proposé, dans son document de consultation de mi-parcours sur le programme de travail, d'entreprendre un projet à portée limitée visant la mise à jour de la norme IPSAS 31, laquelle pourrait concerner les ressources naturelles incorporelles. Le calendrier de ce projet sera déterminé à une date ultérieure s'il obtient un soutien suffisant des parties prenantes.

<sup>6</sup> RPG 1, *Reporting on Long-Term Sustainability of an Entity's Finances* ; RPG 2, *Financial Statement Discussion and Analysis* ; RPG 3, *Reporting Service Performance Information*.

à fournir concernant l'utilisation durable de ces ressources à la lumière des objectifs de développement durable (ODD) des Nations Unies<sup>7</sup>.

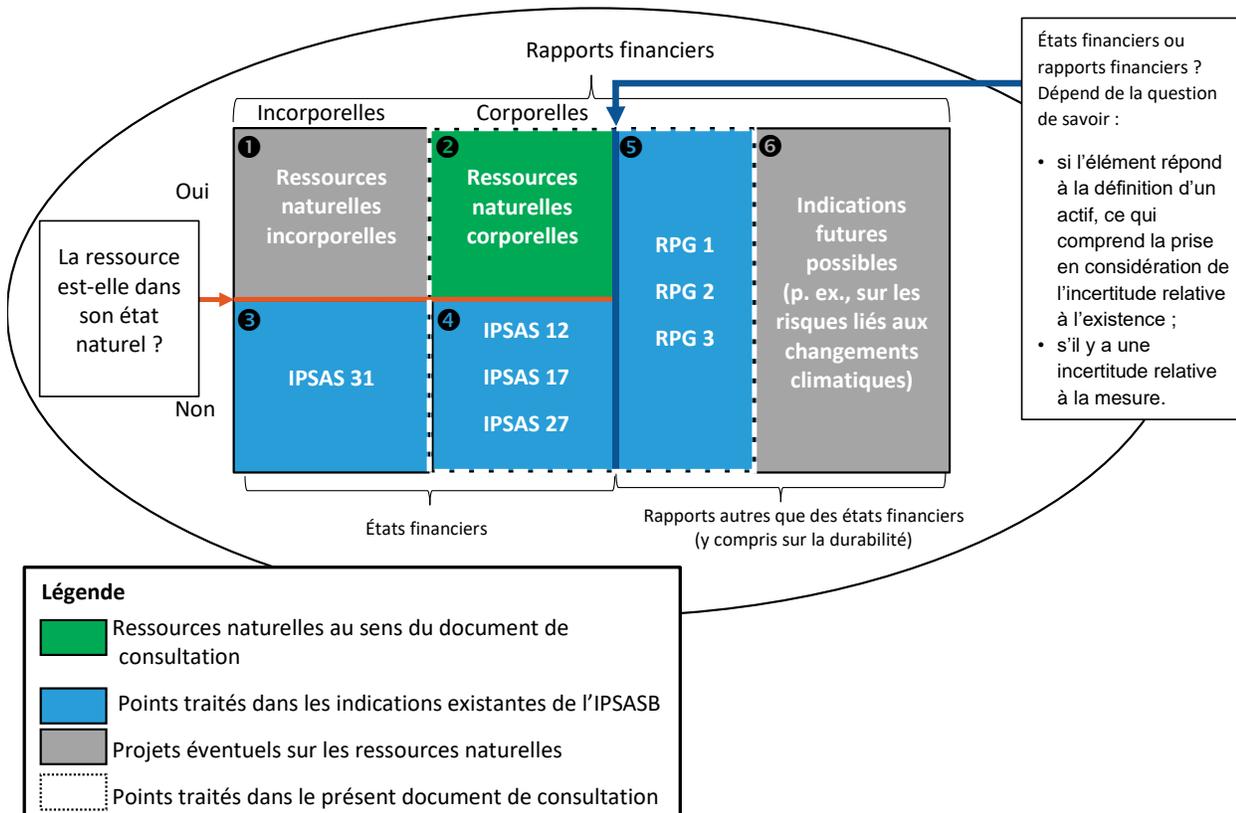
- 1.17. La figure 2 ci-dessous s'appuie sur le champ d'application du présent projet schématisé par la figure 1 ci-dessus et illustre l'applicabilité possible d'informations élargies à fournir sur les ressources naturelles dans les rapports financiers et les indications futures possibles concernant l'information sur la durabilité.

---

<sup>7</sup> Voir les ODD 6, 7, 12, 14 et 15 des Nations Unies sur le site : <https://www.un.org/sustainabledevelopment/fr/objectifs-de-developpement-durable/>. Bien que l'objectif 7 ne se rapporte pas explicitement à l'utilisation des ressources naturelles, la production d'énergie abordable, fiable, durable et moderne nécessite souvent l'utilisation de ressources naturelles sous une forme ou une autre.

Figure 2 : Représentation visuelle du champ d'application du document de consultation sur les ressources naturelles

- Les points traités dans le présent document de consultation sont illustrés dans le carré blanc pointillé au milieu du diagramme :
  - i) La distinction entre les éléments contenus dans les états financiers et ceux contenus dans les rapports financiers est illustrée par la ligne bleue verticale ci-dessous. La comptabilisation des actifs dans les états financiers est abordée au chapitre 2 du présent document de consultation.
  - ii) Le présent document de consultation porte principalement sur les ressources naturelles corporelles (carré ② ci-dessous) et sur la question de savoir si elles peuvent être comptabilisées à titre d'actifs dans les états financiers.
  - iii) Bien que les ressources qui entrent dans le champ d'application des normes IPSAS 12, IPSAS 17 et IPSAS 27 (carré ④ ci-dessous) ne répondent pas à la description des ressources naturelles, elles sont abordées brièvement aux chapitres 3 à 5, dans le contexte de la distinction entre les ressources du sous-sol, les ressources en eau et les ressources biologiques qui sont dans leur état naturel et celles qui ne le sont pas.
  - iv) De plus, même si les énoncés de pratiques recommandées ne portent pas expressément sur les ressources naturelles corporelles comptabilisées, ils pourraient s'appliquer à certaines ressources naturelles comptabilisées et non comptabilisées (carré ⑤ ci-dessous). Pour les besoins du diagramme, les énoncés de pratiques recommandées s'appliquent principalement aux éléments contenus dans les rapports financiers. Le chapitre 6 du présent document de consultation traite de l'application des énoncés de pratiques recommandées RPG 1 à RPG 3. Les indications futures possibles sont illustrées dans le carré ⑥.



### Appel à commentaires sur la question particulière n° 2 – Chapitre 1

L'IPSASB a fait remarquer que le projet sur les ressources naturelles et celui concernant l'information sur la durabilité dans le secteur public étaient interreliés, en ce sens que le premier porte sur le traitement comptable des ressources naturelles, tandis que le second peut inclure des considérations liées à l'utilisation durable des ressources naturelles.

À votre avis, y a-t-il d'autres liens entre ces deux projets ?

#### Structure des autres sections du présent document de consultation

- 1.18. Le chapitre 2 tient compte des principes du Cadre conceptuel de l'IPSASB pour la comptabilisation des éléments entrant dans le champ d'application du présent document de consultation. Il aborde plus en détail les sujets suivants :
- a) les critères de comptabilisation d'un actif énoncés dans le Cadre conceptuel ;
  - b) la définition d'un actif ;
  - c) l'application de la définition d'un actif aux ressources naturelles ;
  - d) l'incertitude relative à l'existence et la comptabilisation d'un actif ;
  - e) la question de savoir si une ressource peut être mesurée d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers ;
  - f) l'incertitude relative à la mesure ;
  - g) les principes généraux de mesure ;
  - h) l'application aux ressources naturelles des principaux généraux de mesure.
- 1.19. Les chapitres 3 à 5 du présent document de consultation traitent de la façon dont ces principes généraux peuvent être appliqués aux ressources du sous-sol, aux ressources en eau et aux ressources biologiques. Ces chapitres abordent :
- a) les cas où les ressources du sous-sol, les ressources en eau et les ressources biologiques sont dans leur état naturel ;
  - b) le traitement comptable des activités liées aux ressources qui entrent dans le champ d'application du présent document de consultation ;
  - c) l'application des critères de comptabilisation d'un actif, y compris la prise en considération de l'incertitude relative à l'existence ;
  - d) l'application, s'il y a lieu, des principes généraux de mesure, y compris l'incertitude relative à la mesure ;
  - e) la question de savoir si une forme quelconque d'information devrait être fournie sur les ressources naturelles non comptabilisées.
- 1.20. Enfin, le chapitre 6 du présent document de consultation traite des options de présentation des ressources naturelles, tant dans les états financiers que dans les rapports financiers.

## RESSOURCES NATURELLES

## Chapitre 2 : Faut-il comptabiliser une ressource naturelle ?

### Principes généraux de comptabilisation énoncés dans le Cadre conceptuel

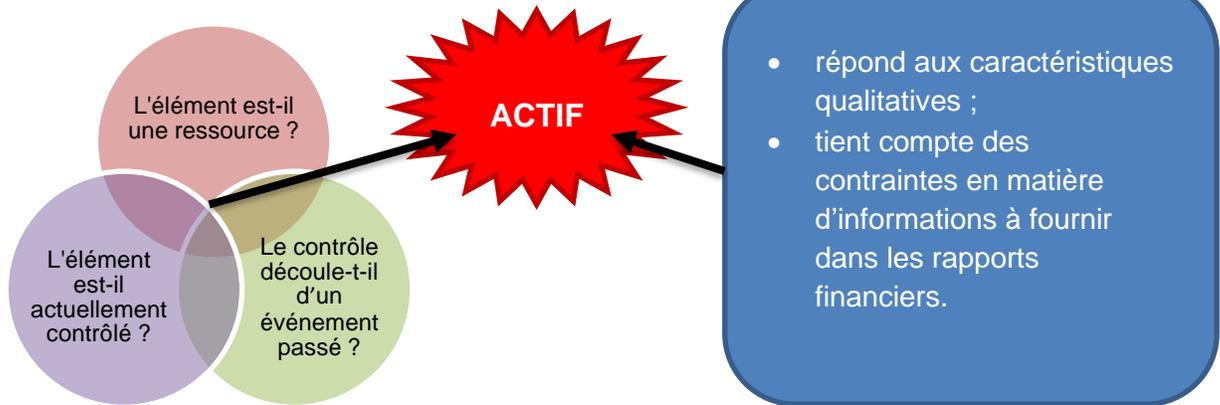
- 2.1. La question de comptabilité fondamentale abordée dans le présent document de consultation est de déterminer si une ressource naturelle qui répond à la description énoncée au chapitre 1 peut être comptabilisée à titre d'actif dans les états financiers préparés selon les normes IPSAS. Le Cadre conceptuel de l'IPSASB énonce les principes à appliquer aux fins de l'élaboration des normes IPSAS, y compris les principes de comptabilisation et de mesure des actifs.
- 2.2. Pour qu'une entité puisse comptabiliser une ressource naturelle dans ses états financiers, celle-ci doit répondre aux critères de comptabilisation énoncés au paragraphe 6.2 du Cadre conceptuel :
- « Les critères de comptabilisation [soit les critères à remplir pour qu'un élément soit comptabilisé dans les états financiers] sont les suivants :
- l'élément répond à la définition d'un élément constitutif des états financiers ;
  - l'élément peut être mesuré d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers. »

### Critères de comptabilisation d'un actif

**Pour pouvoir être comptabilisé à titre d'actif, l'élément doit :**

1) Répondre à la définition d'un actif :

2) Pouvoir être mesuré d'une manière qui...



### Définition d'un actif

- 2.3. Le premier critère de comptabilisation est qu'un élément doit répondre à la définition d'un élément constitutif des états financiers pour pouvoir être comptabilisé. Dans le contexte du présent document de consultation, la question centrale est de déterminer si une ressource naturelle répond à la définition d'un actif. Selon la définition énoncée au paragraphe 5.6 du Cadre conceptuel, un actif est une **ressource** actuellement **contrôlée** par l'entité du fait d'un **événement passé**<sup>8</sup>.

<sup>8</sup> Dans l'exposé-sondage ED 81, l'IPSASB propose de mettre à jour la définition d'un actif énoncée au paragraphe 5.6 comme suit : « une ressource actuellement contrôlée par l'entité du fait d'événements passés ». La définition proposée d'un actif n'a aucune incidence sur les questions et principes dont traite le présent document de consultation.

*Ressource*

- 2.4. Le paragraphe 5.7 du Cadre conceptuel définit une ressource comme un « élément présentant un potentiel de service ou une capacité à générer des avantages économiques ». Dans le Cadre conceptuel, on explique qu'une ressource ne se présente pas nécessairement sous une forme corporelle, et que le potentiel de service ou la capacité à générer des avantages économiques peut découler directement de la ressource elle-même, ou des droits de l'utiliser. Le potentiel de service correspond à la capacité de fournir des services permettant à l'entité de remplir ses objectifs sans générer nécessairement des entrées nettes de trésorerie. Les avantages économiques peuvent correspondre à des entrées de trésorerie (p. ex., provenant de la vente d'un actif en contrepartie de trésorerie ou d'autres ressources) ou à des réductions de sorties de trésorerie (p. ex., sous forme d'économies de coûts ou de synergies)<sup>9</sup>.

*Actuellement contrôlée par l'entité*

- 2.5. Pour pouvoir comptabiliser une ressource à titre d'actif dans les états financiers, l'entité doit la contrôler. Il est souligné, dans le Cadre conceptuel, que le contrôle de la ressource correspond à la capacité, pour l'entité, d'utiliser la ressource (ou d'en diriger l'utilisation par d'autres parties) de manière à utiliser son potentiel de service ou ses avantages économiques<sup>10</sup>.
- 2.6. Pour déterminer si l'entité contrôle une ressource, il convient de se reporter à la liste fournie au paragraphe 5.12 du Cadre conceptuel, qui énumère les indicateurs à considérer, à savoir :
- a) le droit de propriété ;
  - b) l'accès à la ressource, ou la capacité d'interdire ou de restreindre l'accès à la ressource ;
  - c) la capacité de s'assurer que la ressource est utilisée pour l'atteinte de ses objectifs ;
  - d) l'existence d'un droit exécutoire au potentiel de service ou à la capacité de générer des avantages économiques de la ressource.

Si ces indicateurs ne sont pas déterminants pour établir l'existence du contrôle, leur identification et leur analyse peuvent s'avérer utiles.

- 2.7. Pour une ressource naturelle, des facteurs tels que le droit de propriété et l'accès aux ressources sont souvent directement touchés par les lois et les règlements qui s'appliquent expressément à la ressource naturelle concernée. Par exemple, les lois de nombreux pays prévoient comment une entité peut obtenir le contrôle d'une ressource du sous-sol. D'autres lois peuvent également restreindre la capacité d'une entité à réaliser le potentiel de service ou les avantages économiques de la ressource naturelle. Le contrôle des ressources du sous-sol, des ressources en eau et des ressources biologiques est examiné aux chapitres 3 à 5 du présent document de consultation.
- 2.8. Le contrôle ne renvoie pas à la même notion que l'intervention humaine (voir les paragraphes 1.8 et 1.9) ; il faut donc apprécier le contrôle et l'intervention humaine séparément. Il est possible d'avoir la capacité d'utiliser la ressource naturelle (ou d'en diriger l'utilisation par des tiers) de manière à utiliser son potentiel de service ou ses avantages économiques sans en modifier la quantité ou la qualité.

---

<sup>9</sup> Dans l'exposé-sondage ED 81, l'IPSASB propose, au paragraphe 5.6A, de mettre à jour la description d'une ressource comme suit : « élément qui donne le droit soit au potentiel de service, soit à la capacité de générer des avantages économiques, soit aux deux ». La description proposée d'une ressource fondée sur les droits dans le contexte d'un actif n'a aucune incidence sur les questions et principes dont traite le présent document de consultation.

<sup>10</sup> Cadre conceptuel, paragraphe 5.11.

- 2.9. L'entité peut, par exemple, ériger une clôture pour restreindre l'accès des tiers aux animaux vivant dans une réserve, et cette restriction d'accès pourrait être un indicateur de contrôle. Si la zone clôturée est nettement plus étendue que celle où les animaux évoluent librement dans la nature, la clôture est peu susceptible de modifier leur transformation biologique naturelle et, par conséquent, il est peu probable qu'elle soit considérée comme une intervention humaine. Les activités de gestion, comme le dénombrement et le pistage des animaux que l'entité contrôle, ne sont pas non plus considérées comme une intervention humaine, étant donné que ces activités ne modifient pas leur transformation biologique naturelle.
- 2.10. À l'inverse, il se pourrait que, dans certaines situations, l'entité modifie la quantité ou la qualité d'une ressource naturelle sans en obtenir le contrôle. Un exemple d'une telle situation dans le contexte des ressources biologiques est analysé de manière plus approfondie au paragraphe 5.16.
- 2.11. Il se pourrait que, dans certaines situations, les notions de contrôle et d'intervention humaine se recoupent. Par exemple, l'entité pourrait ériger une clôture pour restreindre l'accès des tiers aux animaux et pour empêcher les animaux de circuler librement. Une telle clôture pourrait être considérée comme étant à la fois une intervention humaine et un indicateur de contrôle.

#### *Événement passé*

- 2.12. Selon la définition d'un actif, la ressource doit être actuellement contrôlée par l'entité du fait d'un événement passé. L'entité peut obtenir le contrôle d'une ressource par divers moyens, notamment en l'achetant dans le cadre d'une opération avec contrepartie, ou par suite d'une opération sans contrepartie, y compris dans le cadre de l'exercice de pouvoirs souverains<sup>11</sup>. Les événements passés donnant lieu au contrôle peuvent comprendre la conclusion d'une convention ou encore un héritage.

#### **Application de la définition d'un actif dans le cas de ressources naturelles**

- 2.13. La description générale des ressources naturelles exige qu'elles soient considérées comme une ressource au sens du Cadre conceptuel de l'IPSASB. Les principaux facteurs à considérer pour déterminer si une ressource naturelle répond à la définition d'un actif ont donc trait à la question de savoir si l'entité comptable contrôle actuellement la ressource, et si le contrôle découle d'un événement passé.
- 2.14. Si l'entité peut démontrer qu'elle contrôle actuellement la ressource du fait d'un événement passé, elle conclut que la ressource naturelle répond à la définition d'un actif et procède ensuite à une analyse afin de déterminer si l'élément peut être comptabilisé.
- 2.15. Toutefois, si l'entité ne contrôle pas actuellement la ressource naturelle, ou si l'événement donnant lieu au contrôle ne s'est pas encore produit, la ressource naturelle ne répond pas à la définition d'un actif, de sorte que l'élément ne doit pas être comptabilisé dans les états financiers.

#### **Incertitude relative à l'existence et comptabilisation d'un actif**

- 2.16. Le Cadre conceptuel relève deux sources d'incertitude qui sont pertinentes aux fins de la comptabilisation d'un élément, à savoir l'incertitude relative à l'existence d'un élément et l'incertitude relative à la mesure.

---

<sup>11</sup> Cadre conceptuel, paragraphe 5.13.

- 2.17. L'incertitude relative à l'existence est l'incertitude quant à savoir si la ressource naturelle existe actuellement, si l'entité contrôle la ressource, et s'il existe un événement passé ayant donné lieu au contrôle.
- 2.18. Au moment d'élaborer la version définitive du chapitre 6 du Cadre conceptuel, l'IPSASB a déterminé qu'il ne convenait pas d'adopter un seuil de probabilité normalisé aux fins de la comptabilisation. L'IPSASB a plutôt conclu qu'en cas d'incertitude relative à l'existence, il serait plus approprié<sup>12</sup> que l'entité prenne en considération tous les éléments probants disponibles ainsi que les faits et circonstances qui existent à la date de clôture en vue de poser un jugement neutre quant à savoir si un élément répond à toutes les caractéristiques essentielles d'un élément constitutif des états financiers<sup>13</sup>.
- 2.19. D'après les concepts décrits aux paragraphes 2.17 et 2.18, pour comptabiliser un élément à titre d'actif, l'entité doit prendre en considération tous les faits et circonstances pertinents et exercer son jugement pour déterminer s'il y a une incertitude quant à savoir :
- a) si l'élément est une ressource qui existe actuellement ;
  - b) si l'entité contrôle la ressource ;
  - c) s'il existe un événement passé ayant donné lieu au contrôle.
- 2.20. Si l'entité conclut qu'il existe une incertitude suffisante quant à savoir si l'une ou l'autre des caractéristiques susmentionnées est réunie, l'élément ne répond pas à la définition d'un actif et ne devrait pas être comptabilisé dans les états financiers de l'entité.
- 2.21. Si l'entité conclut qu'il n'existe pas d'incertitude relative à l'existence d'un actif, l'entité considère alors le deuxième critère de comptabilisation, soit la question de savoir si l'élément peut être mesuré d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers.

**Peut être mesuré d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers**

- 2.22. La mesure d'une valeur monétaire attribuée à une ressource naturelle doit répondre aux caractéristiques qualitatives de l'information énoncées au chapitre 3 du Cadre conceptuel, à savoir la pertinence, la fidélité, la compréhensibilité, la rapidité, la comparabilité et la vérifiabilité. Il faudrait également prendre en considération les contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers, à savoir l'importance relative, le rapport coûts-avantages et un juste équilibre entre les caractéristiques qualitatives<sup>14</sup>.
- 2.23. Les caractéristiques qualitatives de l'information qui devraient être les plus pertinentes eu égard aux ressources naturelles et la façon dont peuvent s'appliquer ces caractéristiques sont résumées ci-après. L'information est tirée du Cadre conceptuel et des propositions de l'IPSASB contenues dans l'exposé-sondage ED 76, *Conceptual Framework Update: Chapter 7, Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements*. Une analyse plus détaillée des caractéristiques pertinentes eu égard à chaque catégorie de ressources naturelles entrant dans le champ d'application du présent document de consultation est présentée aux chapitres 3 à 5.

<sup>12</sup> Cadre conceptuel, paragraphes BC6.3 à BC6.7.

<sup>13</sup> Cadre conceptuel, paragraphes 6.5 et BC6.2.

<sup>14</sup> Cadre conceptuel, paragraphes 3.6 à 3.42.

*Pertinence*

- 2.24. L'information est pertinente si elle est susceptible d'influer sur la réalisation des objectifs de l'information financière lorsqu'elle a une valeur de confirmation, une valeur prédictive ou les deux. La valeur de confirmation correspond à la capacité de confirmer ou de modifier les attentes passées, tandis que la valeur prédictive renvoie à la capacité de fournir de l'information sur les futurs objectifs et activités de prestation de services de l'entité, y compris des informations prospectives sur leurs coûts anticipés, ainsi que sur le montant et l'origine des ressources qu'il est prévu d'allouer à ces prestations de services à l'avenir<sup>15</sup>.
- 2.25. Dans le contexte d'une ressource naturelle, la base de mesure est pertinente si elle reflète fidèlement la contribution de la ressource au coût des services, à la capacité opérationnelle et à la capacité financière de l'entité<sup>16</sup>.

*Fidélité*

- 2.26. L'information qui donne une image fidèle d'un phénomène économique ou autre dépeint la substance économique de l'opération, de l'événement, de l'activité ou des circonstances sous-jacents de façon complète, neutre et exempte d'erreurs significatives<sup>17</sup>.
- 2.27. La base de mesure d'une ressource naturelle doit donner une image fidèle de la quantité et de la qualité de la ressource.

*Vérifiabilité*

- 2.28. Pour qu'une base de mesure soit vérifiable, il faut que différents observateurs bien informés et indépendants puissent aboutir à un consensus (mais pas nécessairement à un accord complet) sur le fait que la mesure donne une image fidèle de la quantité et de la qualité de la ressource, ou qu'une méthode de mesure appropriée ait été appliquée sans erreur ou parti pris significatif<sup>18</sup>.
- 2.29. Dans le cas de certaines ressources naturelles, il peut être difficile d'établir une base de mesure vérifiable. Il peut arriver qu'il n'existe pas de technique de mesure standard et que des parties indépendantes compétentes qui disposent du même ensemble de données arrivent à des estimations très différentes. En pareil cas, il peut s'avérer impossible de comptabiliser la ressource naturelle, étant donné qu'il n'existe pas de base de mesure vérifiable.

*Contraintes en matière d'informations à fournir*

- 2.30. Pour que la mesure d'une ressource naturelle soit utile, il est nécessaire d'atteindre un équilibre entre les différentes caractéristiques qualitatives de manière à fournir l'information la plus utile possible. Par exemple, il est possible de mesurer une ressource naturelle au coût historique, ce qui donnerait une image fidèle du coût d'acquisition et serait compréhensible et vérifiable. Toutefois, dans certains cas, une mesure au coût historique ne permettrait pas de fournir de l'information qui soit pertinente en ce qui concerne le coût des services, la capacité opérationnelle ou la capacité financière de l'entité (voir le paragraphe 2.39 pour des précisions supplémentaires).

---

<sup>15</sup> Cadre conceptuel, paragraphes 3.6 à 3.8. De plus, le paragraphe 2.1 du Cadre conceptuel indique ce qui suit : « La finalité de l'information financière dans le secteur public est de fournir aux utilisateurs des rapports financiers des informations utiles à l'appréciation de la reddition des comptes et à la prise de décision. »

<sup>16</sup> Exposé-sondage ED 76, paragraphe 7.3.

<sup>17</sup> Cadre conceptuel, paragraphe 3.10.

<sup>18</sup> Cadre conceptuel, paragraphe 3.26.

- 2.31. L'entité devrait également chercher à déterminer si la mesure d'une ressource naturelle donnera lieu à des informations significatives. Une information présente un caractère significatif si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer les décisions que les utilisateurs prennent en s'appuyant sur les rapports financiers de l'entité ou d'affecter la manière dont celle-ci s'acquitte de son obligation de reddition de comptes<sup>19</sup>.
- 2.32. Enfin, l'entité doit prendre en considération les coûts liés à l'obtention de l'information nécessaire à la sélection d'une base de mesure appropriée. L'application du rapport coûts-avantages amène à apprécier s'il est probable que les avantages procurés par l'information justifieront les coûts entraînés par sa fourniture et son utilisation<sup>20</sup>. Dans le cas des ressources naturelles, la sélection de la base de mesure sera limitée par les coûts liés à l'obtention de l'information nécessaire à la mesure de la ressource.

### **Incertitude relative à la mesure**

- 2.33. L'incertitude relative à la mesure est l'incertitude quant au *montant* associé au potentiel de service ou aux avantages économiques que présente un élément. Le Cadre conceptuel indique qu'elle se reflète habituellement dans la mesure d'un élément. Dans le cas d'un actif, après avoir déterminé qu'un élément peut être mesuré d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations, l'entité devrait également établir si une base de mesure peut être utilisée pour refléter adéquatement l'incertitude inhérente aux informations qu'il est possible d'obtenir à la date de clôture.
- 2.34. Un élément n'est pas comptabilisé si le degré d'incertitude relative à la mesure qui se rattache à une estimation ponctuelle est si élevé qu'il remet en question la capacité de l'élément d'être mesuré d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers<sup>21</sup>. En pareilles situations, l'IPSASB envisage la fourniture d'informations (voir le chapitre 6) sur :
- a) les difficultés liées à l'obtention d'une mesure fiable qui ont fait en sorte d'empêcher la comptabilisation de l'élément ;
  - b) l'importance de l'actif ou des actifs non comptabilisés par rapport à l'atteinte des objectifs de l'entité.

### **Principes généraux de mesure**

- 2.35. Lorsque l'entité conclut qu'un élément répond à la définition d'un actif et peut être mesuré d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives que doivent avoir les informations présentées dans les rapports financiers, l'entité devrait sélectionner la base de mesure initiale et la base de mesure ultérieure appropriées conformément aux principes énoncés au chapitre 7 du Cadre conceptuel.

---

<sup>19</sup> Cadre conceptuel, paragraphe 3.32. Dans l'exposé-sondage ED 81, l'IPSASB propose de modifier le paragraphe 3.32 comme suit : « Une information est significative si on peut raisonnablement s'attendre à ce que son omission, son inexactitude ou son obscurcissement influence les décisions que prennent les utilisateurs en se fondant sur les rapports financiers à usage général de l'entité concernant un exercice donné ou d'affecter la manière dont elle s'acquitte de son obligation de reddition de comptes ». Cette modification proposée n'a aucune incidence sur les questions et principes dont traite le présent document de consultation.

<sup>20</sup> Cadre conceptuel, paragraphe 3.39.

<sup>21</sup> Cadre conceptuel, paragraphes 6.6 et 6.8.

- 2.36. L'objectif de la mesure est la sélection d'une base de mesure qui reflète le plus fidèlement possible le coût des services, la capacité opérationnelle et la capacité financière de l'entité, d'une manière qui soit utile pour responsabiliser l'entité et pour prendre des décisions. La sélection de la base de mesure comprend également une appréciation de la mesure dans laquelle l'information fournie répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers<sup>22</sup>.
- 2.37. En ce qui concerne la sélection de la base de mesure pour une ressource naturelle, le présent document de consultation se fonde sur l'exposé-sondage ED 76, *Conceptual Framework Update: Chapter 7, Measurement of Assets and Liabilities in the Financial Statements*, étant donné que l'IPSASB a proposé de remplacer le chapitre 7 du Cadre conceptuel par les concepts exposés dans l'exposé-sondage ED 76.
- 2.38. Comme il est proposé dans l'exposé-sondage ED 76, les bases de mesure suivantes peuvent être utilisées pour refléter le coût des services, la capacité opérationnelle et la capacité financière d'un actif<sup>23</sup> :
- a) Coût historique – Le coût historique d'un actif correspond au montant de la contrepartie donnée pour acquérir ou développer un actif, à savoir la trésorerie ou les équivalents de trésorerie, ou encore à la valeur de la contrepartie donnée au moment de l'acquisition ou du développement de l'actif.
  - b) Juste valeur – La juste valeur des actifs correspond au prix qui serait reçu pour la vente d'un actif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché à la date de mesure.
  - c) Valeur opérationnelle actuelle – La valeur opérationnelle actuelle correspond à la valeur de l'actif utilisé par l'entité pour l'atteinte de ses objectifs de prestation de services à la date de mesure.

### **Application des principes généraux de mesure aux ressources naturelles**

- 2.39. Comme il est souligné au paragraphe 2.12, l'entité peut obtenir le contrôle d'une ressource naturelle en l'achetant dans le cadre d'une opération avec contrepartie, ou par suite d'une opération sans contrepartie, y compris dans le cadre de l'exercice de pouvoirs souverains, de la conclusion d'une convention, ou encore d'un héritage. Dans les cas où une ressource naturelle est acquise dans le cadre d'une opération sans contrepartie, le coût historique de l'opération ne fournirait pas d'information pertinente. Par ailleurs, dans les cas où une ressource naturelle est acquise dans le cadre d'une opération avec contrepartie, la mesure du coût historique de l'opération peut refléter adéquatement la capacité opérationnelle ou financière associée à l'actif au moment de l'acquisition. Toutefois, l'information sur le coût historique ne permet généralement pas d'apprécier les coûts de prestation des services futurs donnant lieu à l'utilisation de l'actif, étant donné que ces coûts sont susceptibles d'avoir changé depuis l'acquisition.
- 2.40. Dans le cas des ressources naturelles contribuant à la capacité opérationnelle, la valeur opérationnelle actuelle est habituellement la base de mesure la plus appropriée, puisqu'elle reflète

---

<sup>22</sup> Cadre conceptuel, paragraphes 7.2 à 7.4. Il est à noter que l'IPSASB a proposé de mettre à jour le chapitre 7 du Cadre conceptuel, mais que la section portant sur l'objectif de la mesure n'a pratiquement pas changé. Voir les paragraphes 7.2 à 7.4 de l'exposé-sondage ED 76 : <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ED-76-Chapter-7.pdf>.

<sup>23</sup> Exposé-sondage ED 76, paragraphes 7.25, 7.36 et 7.48. Les principes définitifs et la notion de valeur opérationnelle actuelle sont susceptibles de changer en fonction de l'issue du projet concernant la mesure.

l'utilisation actuelle de l'actif, suppose que l'actif sera utilisé aux fins de la prestation de services plutôt que d'être vendu, et reflète la situation économique de l'entité qui utilise l'actif.

- 2.41. La capacité financière associée à une ressource naturelle reflète la capacité de l'actif de générer des avantages économiques, ainsi que le montant qui serait reçu au moment de la vente ou de la monétisation de la ressource naturelle. Cette information est obtenue par le biais de la juste valeur. Par conséquent, lorsque l'entité prévoit de vendre ou de monétiser une ressource naturelle, la juste valeur est généralement la base de mesure la plus appropriée.
- 2.42. La sélection des bases et des techniques de mesure varie considérablement en fonction des faits et des circonstances propres à chaque ressource naturelle. Par exemple, les ressources du sous-sol sont habituellement destinées à la vente, de sorte qu'une base de mesure fondée sur la juste valeur est susceptible de mieux refléter la capacité financière qui y est associée. Dans le cas de l'eau et des ressources biologiques qui peuvent être utilisées aux fins de l'atteinte de divers objectifs de prestation de services, la valeur opérationnelle actuelle pourrait être plus appropriée. Ainsi, dans le cas des ressources naturelles à l'égard desquelles l'IPSASB conclut provisoirement que la comptabilisation d'un actif est possible, les chapitres 3 à 5 examinent les bases de mesure les plus appropriées et la question de savoir s'il est possible pour l'entité d'obtenir l'information nécessaire afin d'estimer ces bases de mesure à l'aide des techniques de mesure disponibles.

### **Approche générale pour la comptabilisation et la mesure des ressources naturelles**

- 2.43. Après avoir pris en considération les principes de comptabilisation et de mesure dans leur ensemble, l'IPSASB a élaboré la prise de position préliminaire suivante en ce qui a trait à la comptabilisation des ressources naturelles :

#### **Prise de position préliminaire n° 2 – Chapitre 2**

La prise de position préliminaire de l'IPSASB est qu'une ressource naturelle ne devrait être comptabilisée dans les états financiers que si elle répond à la définition d'un actif au sens du Cadre conceptuel de l'IPSASB, et si elle peut être mesurée d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers.

Appuyez-vous cette prise de position préliminaire de l'IPSASB ?

Dans la négative, veuillez indiquer pourquoi.

## Chapitre 3 : Ressources du sous-sol

### Description des ressources du sous-sol

- 3.1. Le terme « ressource du sous-sol » désigne, de façon générale, tous les éléments naturels inorganiques souterrains, qu'ils se trouvent dans la terre ferme ou les fonds marins. Les ressources du sous-sol comprennent les minerais métalliques, c'est-à-dire les gisements de minéraux et de métaux, ainsi que les combustibles fossiles, c'est-à-dire les gisements de pétrole, de charbon et de gaz naturel.
- 3.2. Un sommaire des indications émanant des normes internationales, nationales et statistiques internationales existantes sur les ressources du sous-sol et les activités connexes est fourni à titre informatif à l'[Annexe D : Indications émanant des normes internationales, nationales et statistiques internationales existantes sur les ressources du sous-sol et les activités connexes](#). De plus, des informations supplémentaires sur les indications émanant des normes statistiques internationales figurent à l'[Annexe G : Indications émanant des normes statistiques internationales](#).

### Traitement comptable des activités liées aux ressources du sous-sol

- 3.3. Durant la phase initiale de consultation sur le projet relatif aux ressources naturelles, les permanents de l'IPSASB ont constaté une certaine confusion parmi les parties prenantes quant à la distinction entre les ressources du sous-sol sous-jacentes, les coûts engagés dans le cadre d'activités liées aux ressources du sous-sol qui peuvent donner lieu à un actif ou à une charge, et d'autres actifs connexes, dont les permis de prospection et d'extraction. Par conséquent, avant de déterminer si les ressources du sous-sol peuvent être comptabilisées et mesurées, il importe d'analyser le traitement comptable des éléments connexes.

#### *Coût des permis*

- 3.4. Le coût direct d'un permis qui accorde à l'entité le droit de prospecter ou d'extraire des ressources du sous-sol est généralement comptabilisé à titre d'actif par le titulaire de permis, conformément à la norme IPSAS 31. L'entité qui délivre le permis traite habituellement l'accord en tant que transaction générant des produits, selon la norme IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe*<sup>24</sup>. Les pouvoirs souverains d'un gouvernement lui permettant de délivrer des permis ne constituent pas, en soi, un actif. Cette question fait l'objet d'une analyse plus détaillée à l'[Annexe C : Traitement comptable du pouvoir souverain d'un gouvernement de délivrer des permis](#).

#### *Activités de prospection, d'évaluation et de mise en valeur*

- 3.5. L'entité mène habituellement des activités de prospection et d'évaluation pour déterminer si un site vaut la peine d'être mis en valeur. À l'heure actuelle, il n'existe aucune indication relative aux activités de prospection et d'évaluation dans les normes IPSAS. Cependant, la norme IFRS 6 *Prospection et évaluation de ressources minérales* donne aux entités un choix de méthode comptable consistant soit à comptabiliser en charges les dépenses de prospection et d'évaluation, soit à les inscrire à l'actif en tant qu'actif de prospection et d'évaluation.

---

<sup>24</sup> L'IPSASB projette actuellement de remplacer la norme IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe*, par les indications proposées dans l'exposé-sondage ED 70, *Revenue with Performance Obligations*.

- 3.6. La norme IFRS 6 mentionne également que le *Cadre conceptuel de l'information financière* et IAS 38 *Immobilisations incorporelles* fournissent des indications sur la comptabilisation d'actifs générés par la mise en valeur<sup>25</sup>. Il est à noter que la norme IPSAS 31 est tirée principalement de la norme IAS 38 et que, par conséquent, elle intègre déjà les indications sur les coûts de mise en valeur.
- 3.7. Lors de récentes activités de consultation menées par l'IASB, les parties prenantes du secteur privé s'entendaient généralement pour dire que la norme IFRS 6 permet de fournir des informations utiles, tant pour les préparateurs que les utilisateurs d'états financiers préparés selon les IFRS. À la lumière de ces consultations, l'IASB a décidé provisoirement d'explorer la possibilité d'apporter des améliorations aux objectifs et aux obligations d'information d'IFRS 6, tout en maintenant essentiellement les dispositions en matière de comptabilisation et d'évaluation<sup>26</sup>. L'IPSASB a fait remarquer que les indications qui concordent avec celles d'IFRS 6 devraient également donner lieu à des informations utiles pour les préparateurs et les utilisateurs d'états financiers du secteur public<sup>27</sup>.
- 3.8. Compte tenu de ce qui précède, l'IPSASB a formulé la prise de position préliminaire suivante :

### Prise de position préliminaire n° 3 – Chapitre 3

La prise de position préliminaire de l'IPSASB est que soient fournies des indications sur les dépenses de prospection et d'évaluation ainsi que sur les coûts de mise en valeur qui seraient fondées sur celles énoncées dans IFRS 6 *Prospection et évaluation de ressources minérales* et IAS 38 *Immobilisations incorporelles*.

Appuyez-vous cette prise de position préliminaire de l'IPSASB ?

Dans la négative, veuillez préciser pourquoi.

#### Coûts d'extraction

- 3.9. Au cours des phases de mise en valeur et d'exploitation d'une mine, il peut arriver que l'entité procède à des opérations de découverte pour enlever des stériles (ou morts-terrains) et avoir accès à des réserves minérales. Dans certains cas, la couche enlevée peut être traitée pour en extraire le minerai. Dans le secteur privé, ces frais sont comptabilisés selon IFRIC 20 *Frais de découverte engagés pendant la phase d'exploitation d'une mine à ciel ouvert* en tant que stocks ou en tant qu'actif non courant au titre des opérations de découverte, en fonction du volume de stériles extraits pour un volume donné de minerai produit.
- 3.10. L'actif au titre des opérations de découverte est classé en tant qu'immobilisation corporelle ou en tant qu'immobilisation incorporelle en fonction du classement de l'actif existant, soit le droit minier. Les coûts liés à l'extraction des ressources du sous-sol sont considérés comme faisant partie des coûts engagés pour amener les ressources du sous-sol à l'endroit où elles se trouvent. De même, les coûts de transformation des ressources du sous-sol en produits finis sont considérés comme faisant partie des coûts engagés pour amener les éléments dans l'état où ils se trouvent, et ils sont classés dans les stocks.

<sup>25</sup> IFRS 6, paragraphe 10.

<sup>26</sup> <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/extractive-activities/inbrief-extractiveactivities-jan2022.pdf> (en anglais seulement)

<sup>27</sup> Le maintien de la concordance constitue le thème B de la stratégie et du programme de travail 2019-2023 de l'IPSASB.

- 3.11. Les normes IPSAS 12, IPSAS 17, et IPSAS 31 ne contiennent pas actuellement d'indication sur le traitement comptable des frais de découverte. L'IPSASB a fait remarquer qu'il n'y avait aucune raison propre au secteur public qui l'empêcherait d'appliquer à ces opérations le même traitement comptable que dans le secteur privé, et il a formulé la prise de position préliminaire suivante :

**Prise de position préliminaire n° 4 – Chapitre 3**

La prise de position préliminaire de l'IPSASB est que les normes IPSAS 12, IPSAS 17, et IPSAS 31 devraient être complétées, le cas échéant, par des indications sur la comptabilisation des frais de découverte fondées sur celles énoncées dans IFRIC 20 *Frais de découverte engagés pendant la phase d'exploitation d'une mine à ciel ouvert*.

Appuyez-vous cette prise de position préliminaire l'IPSASB ?

Dans la négative, veuillez indiquer pourquoi.

**Application des critères de comptabilisation à titre d'actif aux ressources du sous-sol**

- 3.12. Selon les principes généraux énoncés au chapitre 2 du présent document de consultation, pour qu'elle puisse être comptabilisée à titre d'actif, conformément aux normes IPSAS, la ressource du sous-sol doit :
- a) répondre à la définition d'un actif ; **et**
  - b) pouvoir être mesurée d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers.
- 3.13. Les ressources du sous-sol peuvent générer des avantages économiques par voie de vente ou présenter un potentiel de service qui permet à l'entité de réaliser diverses activités. À moins qu'il y ait une incertitude relative à l'existence, les ressources du sous-sol répondent généralement à la définition d'une ressource.
- 3.14. Les principaux points à considérer concernant la comptabilisation et la mesure des ressources du sous-sol sont les suivants :
- a) L'entité peut-elle démontrer qu'elle contrôle la ressource du sous-sol avant son extraction ?
  - b) Existe-t-il un événement passé ayant donné lieu au contrôle de la ressource du sous-sol ?
  - c) Y a-t-il des raisons de croire que l'incertitude relative à l'existence puisse empêcher la ressource du sous-sol de répondre à la définition d'un actif ?
  - d) L'entité peut-elle mesurer adéquatement la ressource du sous-sol d'une manière qui permet un juste équilibre entre les caractéristiques qualitatives, tout en tenant compte de l'importance relative et du rapport coûts-avantages ?
- 3.15. L'analyse qui suit examine chacune de ces questions pour dégager une prise de position préliminaire concernant la comptabilisation des ressources du sous-sol à titre d'actifs conformément aux normes IPSAS.

*Prise en considération du contrôle*

- 3.16. Le concept général du contrôle est abordé au paragraphe 2.5, et les indicateurs de contrôle énoncés dans le Cadre conceptuel sont résumés au paragraphe 2.6. La plupart des indicateurs de contrôle sont directement touchés par l'environnement juridique d'un pays ; par exemple, le droit

de propriété et les droits exécutoires sont habituellement enchâssés dans les textes légaux et réglementaires propres à chaque pays. Le cadre de délivrance des permis d'un pays peut également accorder l'accès à une ressource ou restreindre l'accès non autorisé à cette ressource.

- 3.17. Dans plusieurs pays, la propriété et la gestion des ressources du sous-sol sont régies par les droits de surface et les droits d'exploitation du sous-sol. Les droits de surface concernent l'exploitation de la surface d'un terrain, tandis que les droits d'exploitation du sous-sol, parfois appelés « droits miniers » concernent la prospection, la mise en valeur et l'extraction des ressources du sous-sol. Pour obtenir une compréhension préliminaire des divers cadres légaux dans le monde, les permanents de l'IPSASB ont mené un sondage informel auprès des membres et des conseillers techniques de l'IPSASB au sujet de ces facteurs dans le contexte de leurs pays respectifs. Sur la base de leurs réponses, les pays ont été classés selon les catégories suivantes :
- a) **Catégorie A : Les ressources du sous-sol appartiennent au gouvernement, et le gouvernement détient des droits d'accès** – Dans les pays relevant de cette catégorie, il semble que le gouvernement (au niveau fédéral ou étatique/provincial) est propriétaire des ressources du sous-sol non extraites. Les textes légaux et réglementaires de ces pays permettent par ailleurs au gouvernement d'avoir accès aux ressources du sous-sol (par exemple, par l'expropriation de terrains).
  - b) **Catégorie B : Les ressources du sous-sol appartiennent au gouvernement, mais l'accès dépend des détenteurs des droits de surface** – Dans les pays relevant de cette catégorie, les textes légaux et réglementaires confèrent le contrôle des ressources du sous-sol non extraites au gouvernement. Toutefois, les particuliers ou les entreprises privées qui détiennent des droits de surface peuvent empêcher le gouvernement d'accéder aux ressources du sous-sol enfouies sous le terrain.
  - c) **Catégorie C : Les ressources du sous-sol sont contrôlées par les détenteurs des droits de surface** – Dans le cas de cette catégorie, les textes légaux et réglementaires précisent que les ressources du sous-sol sont contrôlées par les détenteurs des droits de surface. Certains pays relevant de cette catégorie permettent également aux détenteurs des droits de surface de séparer les droits d'exploitation du sous-sol et de les vendre à des tiers.
  - d) **Catégorie D : Les ressources du sous-sol sont gérées par le gouvernement, en qualité de gardien, mais la propriété en revient aux citoyens du pays** – Dans le cas des pays relevant de cette catégorie, les textes légaux et réglementaires précisent que les ressources du sous-sol sont gérées par le gouvernement, mais seulement en qualité de gardien pour les générations actuelles et futures.
- 3.18. Selon ce qui précède, il semblerait possible que certaines entités du secteur public qui exercent leurs activités dans un cadre juridique relevant de la Catégorie A puissent démontrer qu'elles contrôlent les ressources du sous-sol. Dans ces pays, les textes légaux et réglementaires confèrent aux gouvernements des droits de propriété, des droits d'accès et des droits exécutoires à l'égard du potentiel de service ou des avantages économiques qui découlent des ressources du sous-sol.
- 3.19. Dans le cas des autres pays, comme ceux relevant de la Catégorie B, l'appréciation du contrôle est moins évidente, car le gouvernement peut être propriétaire des ressources du sous-sol sans pour autant les contrôler en raison des droits de propriété détenus par des particuliers ou des entités. Dans ces pays, il serait difficile d'affirmer qu'un gouvernement contrôle les ressources du sous-sol d'un terrain qui appartient à des particuliers ou à d'autres entités, tant que ce gouvernement n'a pas négocié des droits d'accès auprès des propriétaires du terrain. Néanmoins,

les ressources du sous-sol enfouies sous des terres publiques demeurent sous le contrôle du gouvernement.

- 3.20. Pour la Catégorie C, les ressources du sous-sol enfouies sous des terrains qui appartiennent à des particuliers et à des entreprises privées ne seraient pas contrôlées par le gouvernement. Toutefois, les ressources du sous-sol enfouies sous des terres publiques demeureraient tout de même sous le contrôle du gouvernement.
- 3.21. Pour la Catégorie D, les gouvernements qui n'agissent qu'en qualité de gardiens des ressources du sous-sol au nom de leurs citoyens trouveront difficile de justifier que les ressources du sous-sol sont un actif leur appartenant.
- 3.22. Il est bon de mentionner que l'interprétation juridique des droits de surface et des droits d'exploitation du sous-sol d'un pays, de même que la façon dont son cadre juridique est appliqué dans la pratique, devront faire l'objet d'une analyse minutieuse avant de pouvoir conclure qu'un gouvernement contrôle les ressources du sous-sol. Par exemple, un des répondants au sondage a mentionné que dans son pays, la constitution et la législation foncière confirment que le gouvernement agit en qualité de gardien. Or, dans la pratique, la constitution et les textes législatifs ont été interprétés de façon à accorder au gouvernement le droit de propriété des ressources du sous-sol.
- 3.23. Le tableau suivant illustre le rapport entre les catégories ci-dessus et les indicateurs de contrôle. L'indicateur qu'est la capacité de l'entité de s'assurer que la ressource est utilisée pour l'atteinte de ses objectifs, par exemple, le fait qu'une entité gouvernementale dispose habituellement des ressources économiques nécessaires pour mettre en valeur et exploiter ses ressources du sous-sol, est exclu puisqu'il dépend largement des faits et circonstances propres à chaque entité du secteur public.

	Catégorie A	Catégorie B	Catégorie C	Catégorie D
<b>Droit de propriété</b>	✓	✓	x	x
<b>Droit d'accès</b>	✓	Cela dépend*	x	x
<b>Droits exécutoires</b>	✓	Cela dépend*	x	x

\* Dans ces pays, l'existence des droits d'accès et des droits exécutoires à l'égard du potentiel de service ou des avantages économiques dépendra de l'issue des négociations avec les détenteurs des droits de surface.

*Détermination de l'existence d'un événement passé ayant donné lieu au contrôle*

- 3.24. Selon l'analyse présentée au chapitre 2 et l'analyse sur le contrôle présentée aux paragraphes 3.16 à 3.23 ci-dessus, l'exercice de pouvoirs souverains<sup>28</sup> dans l'établissement des textes législatifs et réglementaires conférant le contrôle des ressources du sous-sol à une entité pourrait créer un événement passé donnant lieu au contrôle des ressources.

<sup>28</sup> Bien que l'exercice de pouvoirs souverains puisse être pris en considération dans la détermination du contrôle à l'égard des ressources du sous-sol, les pouvoirs souverains, en eux-mêmes, ne constituent pas un actif. Cette question est examinée à l'[Annexe A](#) du présent document de consultation [en projet].

- 3.25. Dans certains cas, l'existence d'un événement passé est relativement simple à déterminer. Par exemple, un gouvernement pourrait adopter une loi qui stipule que la propriété d'un terrain s'étend à toutes les ressources du sous-sol enfouies sous ce terrain et adopter une loi permettant l'expropriation des terrains de ses citoyens en échange d'une contrepartie égale à la valeur de marché. Toute expropriation subséquente, qui oblige les citoyens à vendre leur propriété au gouvernement, serait considérée comme l'événement passé donnant lieu à l'obtention du contrôle sur les terrains et les ressources du sous-sol enfouies sous ces terrains.
- 3.26. Dans d'autres situations, il pourrait être plus difficile de déterminer l'existence d'un événement passé. Par exemple :

Un gouvernement mène des études géologiques et découvre la présence d'un gisement de minéraux sur son territoire. En réponse, le gouvernement modifie sa constitution pour stipuler que :

- a) toutes les ressources minérales, peu importe leur emplacement dans le pays, appartiennent à l'État ;
- b) les propriétaires de terrains ont des droits de surface, mais n'ont aucun droit à l'égard des ressources du sous-sol ;
- c) lorsque les gisements de minéraux sont situés sur des terrains appartenant à des particuliers ou à des entreprises privées, l'État a le droit d'exproprier les terrains à la valeur nominale et détient le plein contrôle à l'égard de la mise en valeur, de l'extraction, de la transformation et de l'exploitation des ressources minérales.

Dans cet exemple, le gouvernement relèverait de la Catégorie A (paragraphe 3.17) puisqu'il est propriétaire des ressources du sous-sol et qu'il a la capacité d'exproprier tout terrain sur son territoire à la valeur nominale, c'est-à-dire qu'il dispose d'un droit d'accès substantiel aux ressources en tout temps. Par conséquent, le gouvernement du pays conclut que la modification de la constitution est l'événement passé ayant conféré le contrôle des ressources du sous-sol à l'État<sup>29</sup>.

- 3.27. En s'appuyant sur l'analyse présentée aux paragraphes 3.12 à 3.26, l'IPSASB a formulé la prise de position préliminaire suivante, à savoir si les ressources du sous-sol répondent à la définition d'un actif *avant prise en considération de l'incertitude relative à l'existence* :

### Prise de position préliminaire n° 5 – Chapitre 3

La prise de position préliminaire de l'IPSASB est que, avant prise en considération de l'incertitude relative à l'existence, une ressource du sous-sol non extraite peut répondre à la définition d'un actif.

Appuyez-vous cette prise de position préliminaire de l'IPSASB ?

Veuillez motiver votre réponse.

#### *Prise en considération de l'incertitude relative à l'existence*

- 3.28. Comme il est mentionné aux paragraphes 2.16 à 2.21, le Cadre conceptuel ne prévoit pas de seuil de probabilité normalisé aux fins de la comptabilisation. Il faut donc prendre en considération tous les éléments probants disponibles pour déterminer si un élément existe. Dans le cas des ressources du sous-sol, la question de l'incertitude relative à l'existence est particulièrement

<sup>29</sup> En pratique, la plupart des pays ont probablement déjà adopté des lois et règlements concernant la propriété des terrains et des ressources du sous-sol.

importante, car la plupart des ressources du sous-sol dans leur état naturel ne peuvent être observées par les moyens habituels. Bien que des études géologiques et autres techniques puissent permettre d'obtenir des informations sur la question de savoir si des ressources du sous-sol existent ou non et estimer la quantité de ressources présentes, il demeure un certain degré d'incertitude associé à ces études et à ces techniques.

- 3.29. L'incertitude relative à l'existence a de nombreuses incidences sur la comptabilisation des ressources du sous-sol à titre d'actifs. Avant son extraction, il y a une incertitude quant à la quantité présente, le cas échéant, d'une ressource du sous-sol dans un emplacement donné. Cette incertitude peut avoir une incidence non seulement sur l'incertitude relative à l'existence, mais aussi sur l'incertitude relative à la mesure (voir le paragraphe 3.34).
- 3.30. Même lorsque la présence d'une ressource du sous-sol est confirmée, il pourrait subsister une incertitude quant à d'autres facteurs, dont la qualité générale des gisements et la question de savoir si l'entité a la capacité d'accéder aux ressources et de les extraire. Ces facteurs ont une incidence sur l'incertitude relative à l'existence, parce qu'il serait difficile de conclure que les ressources du sous-sol qui ne sont pas accessibles et qui ne peuvent pas être extraites répondent à la définition d'une ressource selon le Cadre conceptuel.

### Prise de position préliminaire n° 6 – Chapitre 3

La prise de position préliminaire de l'IPSASB est que l'incertitude relative à l'existence peut empêcher la comptabilisation de ressources du sous-sol non extraites.

Appuyez-vous cette prise de position préliminaire de l'IPSASB ?

Veillez motiver votre réponse.

#### *Prise en considération de l'incertitude relative à la mesure*

- 3.31. Pour être comptabilisé dans les états financiers, un élément doit, en plus de répondre à la définition d'un actif, pouvoir être mesuré de façon fiable. En application des principes énoncés aux paragraphes 2.22 à 2.32, il faut attribuer à la ressource du sous-sol une valeur monétaire qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir.
- 3.32. Les caractéristiques qualitatives les plus appropriées pour la mesure des ressources du sous-sol sont la pertinence, la fidélité et la vérifiabilité.
- 3.33. Les ressources du sous-sol, telles que le minerai ou les combustibles fossiles, sont habituellement extraites en vue de la vente. Ainsi, la base de mesure la plus pertinente pour ces ressources serait une base de mesure à la valeur actuelle, comme la juste valeur. En effet, la juste valeur, qui est définie comme étant « le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché à la date de mesure »<sup>30</sup>, traduit mieux la capacité de l'actif à générer un avantage économique par voie de vente.
- 3.34. Toutefois, pour isoler la valeur actuelle des ressources du sous-sol, il faudrait ajuster la valeur du produit faisant l'objet de la vente pour la faire correspondre à la valeur de l'avantage économique que présentent les ressources. Pour déterminer cette valeur estimative, l'entité peut :

<sup>30</sup> Exposé-sondage ED 76, paragraphe 7.36.

- a) estimer la quantité de ressources du sous-sol qui peuvent être extraites (voir aussi le paragraphe 3,28), en tenant compte de la faisabilité de l'extraction des ressources ;
  - b) estimer le prix auquel les ressources extraites peuvent être vendues, en tenant compte de facteurs macroéconomiques tels que le prix de marché estimatif de la ressource, ainsi que des facteurs propres à l'entité, dont le calendrier estimatif d'extraction de la ressource, de même que la teneur des ressources extraites ;
  - c) exclure du prix de vente estimatif la marge, les coûts d'extraction et de transformation et, s'il y a lieu, les coûts de remise en état.
- 3.35. Les facteurs ci-dessus, en particulier la quantité de ressources du sous-sol non extraites, comportent tous un degré élevé d'incertitude. La nécessité d'estimer la quantité d'une ressource n'est pas chose courante lorsqu'il s'agit de mesurer un actif ou un passif. Dans une situation courante, où une évaluation est requise aux fins de la présentation de l'information financière – par exemple, l'évaluation d'instruments financiers ou l'estimation d'un passif au titre des pensions de retraite – le nombre d'unités de comptabilisation pour l'actif ou le passif particulier à mesurer (par exemple, le nombre d'actions ou le nombre de salariés participant à un régime de retraite) est connu, et l'incertitude relative à la mesure est donc liée à la valeur de chaque unité de comptabilisation.
- 3.36. Dans le secteur privé, même si les ressources du sous-sol sous-jacentes ne sont pas comptabilisées, un certain nombre de méthodes reconnues mondialement sont utilisées pour estimer la quantité de ressources non extraites. Ces méthodes d'estimation sont principalement utiles aux fins de la prise de décisions en matière d'investissement et de répartition des ressources. Ces méthodes ont également une incidence sur la présentation d'informations financières servant de données d'entrée dans l'amortissement des coûts inscrits à l'actif liés aux activités de prospection, d'évaluation, de mise en valeur et d'exploitation (voir les paragraphes 3.5 à 3.7) ainsi que sur la présentation des autres immobilisations liées aux ressources du sous-sol.
- 3.37. [L'Annexe C : Indications émanant des normes internationales, nationales et statistiques internationales existantes sur les ressources du sous-sol.](#) Essentiellement, il existe des méthodes d'estimation rigoureuses qui permettent de communiquer des informations utiles aux fins de la prise de décision par la direction. Toutefois, la communauté des géologues et des ingénieurs a fait valoir que pour un même ensemble de données, les estimations peuvent différer de manière significative selon l'interprétation qu'en font les différents spécialistes. En outre, les estimations des ressources et des réserves établies dans les rapports géologiques peuvent varier de manière significative en raison de différences entre les hypothèses utilisées et de divergences dans l'interprétation des données. Par conséquent, les normalisateurs comptables, les autorités de réglementation, les préparateurs et les auditeurs du secteur privé sont parvenus au consensus selon lequel les estimations géologiques ne peuvent servir à justifier la comptabilisation des ressources du sous-sol dans les états financiers, car il peut s'avérer difficile pour l'entité de sélectionner une base de mesure vérifiable.

### **Conclusion générale concernant la comptabilisation des ressources du sous-sol**

- 3.38. L'IPSASB reconnaît que les rapports géologiques sont notamment utiles aux fins de la présentation de l'information sur la performance et de l'établissement du prix de vente des droits d'extraction. Cependant, compte tenu des difficultés susmentionnées en matière de fiabilité et de vérifiabilité, il peut s'avérer extrêmement difficile pour l'entité, en raison de l'absence d'une base de mesure appropriée, de comptabiliser les ressources du sous-sol à titre d'actifs dans ses états financiers

conformes aux normes IPSAS, et ce, même si elle peut prouver l'existence de ces ressources et démontrer qu'elle les contrôle. Il peut toutefois être possible de présenter des informations sur ces actifs, y compris de fournir des estimations, dans les rapports financiers.

### Prise de position préliminaire n° 7 – Chapitre 3

La prise de position préliminaire de l'IPSASB est qu'en raison du degré élevé d'incertitude relative à la mesure, il pourrait être impossible de mesurer les ressources du sous-sol d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers. Selon cette prise de position, il serait difficile de comptabiliser les ressources du sous-sol à titre d'actifs dans les états financiers.

Appuyez-vous cette prise de position préliminaire de l'IPSASB ?

Dans la négative, veuillez indiquer pourquoi.

#### *Comparaison entre le point de vue susmentionné et d'autres référentiels comptables*

- 3.39. Le point de vue selon lequel il serait difficile de comptabiliser les ressources du sous-sol concorde avec celui exprimé dans le document de réflexion de l'IASB, qui conclut également que les minéraux, le pétrole et le gaz non extraits (et autres ressources naturelles non renouvelables) ne devraient pas être comptabilisés dans les états financiers. La raison en étant que le coût historique ne fournit généralement pas d'informations pertinentes, et que les valeurs actuelles établies par l'entité ne sont pas considérées comme donnant une image fidèle en raison de leur caractère subjectif et du degré d'incertitude d'estimation qu'elles comportent<sup>31</sup>.
- 3.40. De même, en Afrique du Sud, la Standard of Generally Recognized Accounting Practice 110, *Living and Non-Living Resources* (GRAP 110), conclut que les minéraux, le pétrole et le gaz non extraits et autres ressources naturelles non renouvelables ne devraient pas être comptabilisés. Le South African Accounting Standards Board est arrivé à la conclusion qu'il était peu probable que l'entité conclue qu'elle contrôle des ressources du sous-sol et, plus important encore aux fins de la présente analyse, qu'il était peu probable qu'elle puisse mesurer de façon fiable la quantité et la valeur de ces ressources, en raison de l'incertitude relative aux estimations géologiques<sup>32</sup>.
- 3.41. Aux États-Unis, le Statement of Federal Financial Accounting Standards 38: *Accounting for Federal Oil and Gas Resources* (SFFAS 38), et le Technical Bulletin 2011-1: *Accounting for Federal Natural Resources Other than Oil and Gas* (Technical Bulletin 2011-1), du Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB), exigent des entités publiques fédérales de présenter des informations sur la valeur actuelle des redevances estimatives tirées des réserves prouvées de pétrole et de gaz et de certaines ressources non renouvelables dans des tableaux complémentaires, en dehors des rapports financiers. Dans sa base des conclusions, le FASAB explique que ces montants ne sont pas comptabilisés dans les états financiers en raison de l'incapacité à mesurer de façon fiable les réserves et les ressources<sup>33</sup>. Le FASAB a d'abord envisagé de modifier le SFFAS 38 et le Technical Bulletin 2011-1 pour exiger la comptabilisation ou la présentation d'informations dans les états financiers, mais, en date de mars 2022, ce n'était toujours pas fait.

<sup>31</sup> Document de réflexion de l'IASB DP/2010/1, *Extractive Activities*, paragraphe 4.83.

<sup>32</sup> GRAP 110.BC15 et BC16.

<sup>33</sup> SFFAS 38, paragraphes A36 et A38.

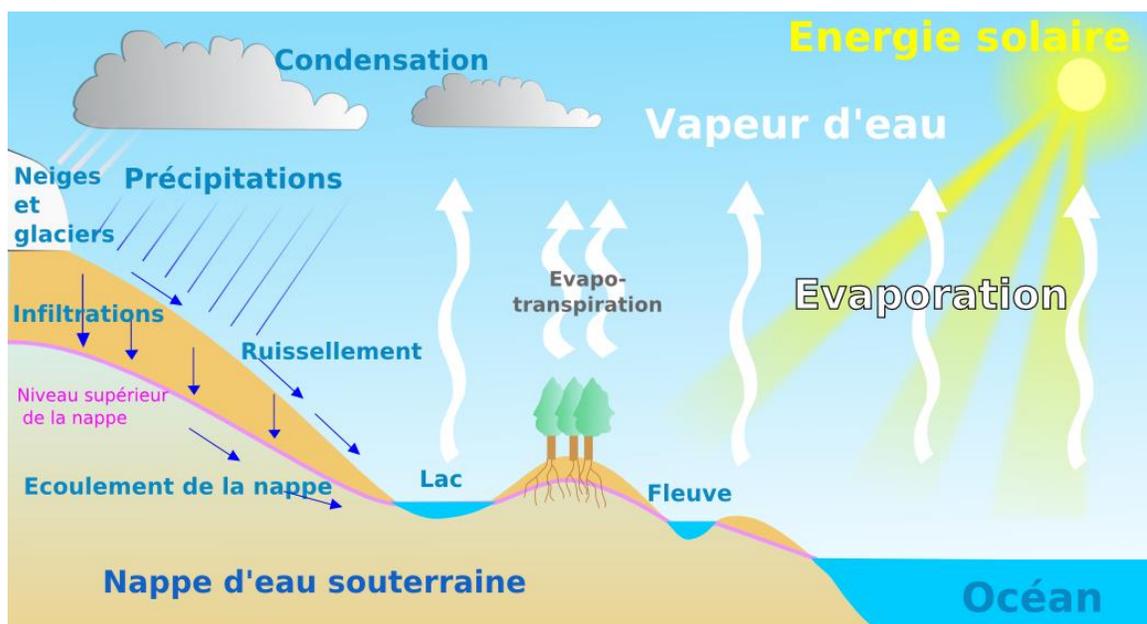
**Informations à fournir**

- 3.42. Même si les ressources du sous-sol ne sont pas comptabilisées à titre d'actifs dans les états financiers en raison de l'incertitude relative à l'existence et à la mesure qu'elles comportent, la présentation d'informations sur celles-ci par voie de notes pourrait être utile pour les utilisateurs des rapports financiers. Ces informations pourraient inclure des estimations des quantités physiques de ressources et, s'il est probable qu'une ressource du sous-sol soit exploitée, des estimations financières servant de donnée d'entrée pour l'établissement des projections des rentrées et sorties de trésorerie.
- 3.43. Le chapitre 6 du présent document de consultation comporte une analyse détaillée de la présentation d'informations par voie de notes dans les rapports financiers.

## Chapitre 4 : Ressources en eau

### Description de l'eau

- 4.1. Ce chapitre porte sur le traitement comptable proposé des ressources en eau dans leur état naturel. L'eau dans son état naturel comprend les eaux de surface dans les mers, l'eau des rivières, des ruisseaux, des lacs et des aquifères ainsi que l'eau retenue<sup>34</sup> dans les réservoirs et les canaux.
- 4.2. L'eau dans son état naturel participe à un cycle naturel qui la fait passer de la terre à l'atmosphère dans une boucle continue. En effet, l'eau s'évapore, se condense pour former des nuages, puis retombe sur la terre sous forme de précipitations (pluie, neige, etc.). Les précipitations s'accumulent dans les mers, les ruisseaux, les rivières et les lacs, et s'infiltrent dans le sol. Le diagramme ci-dessous illustre le cycle naturel de l'eau<sup>35</sup>.

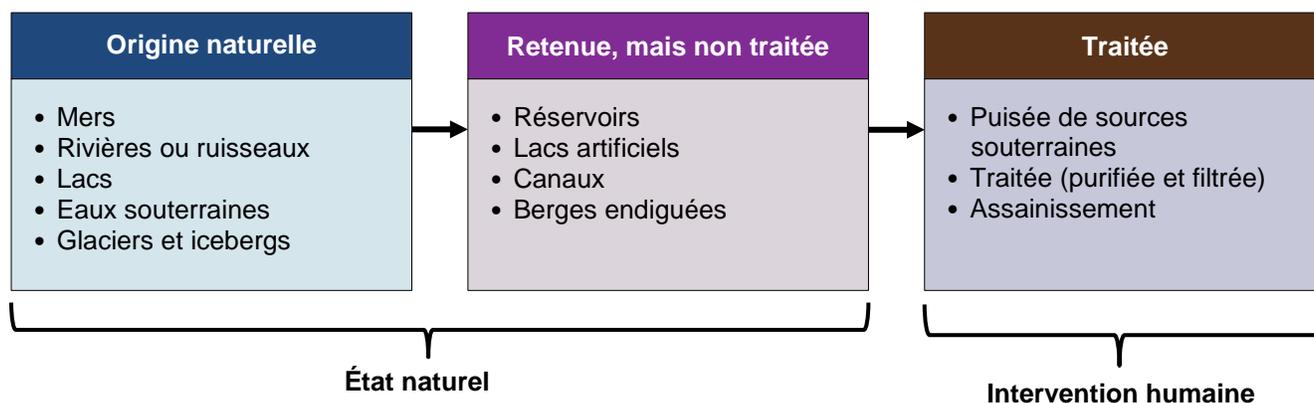


- 4.3. Comme le précise le paragraphe 1.8, l'intervention humaine renvoie aux activités humaines qui modifient la quantité ou la qualité d'une ressource naturelle. Dans le contexte du présent chapitre, l'eau n'est plus considérée comme étant dans son état naturel lorsque l'intervention humaine interrompt le cycle naturel de l'eau ou interfère avec celui-ci, ou modifie la quantité et la qualité de l'eau par rapport à son état naturel.
- 4.4. Les activités spécifiques qui constituent une intervention humaine dépendent des faits et circonstances propres aux ressources en eau. L'eau, qu'elle soit retenue dans des réservoirs ou des canaux ou contenue dans des lacs artificiels ou des berges endiguées, déviées ou renforcées, demeure dans son état naturel parce que les activités humaines connexes n'interrompent ni ne modifient son cycle naturel.
- 4.5. L'eau peut être traitée lorsqu'elle :
- a) est puisée de sources souterraines et stockée dans des citernes contrôlées par une entité ;

<sup>34</sup> Le terme « retenu » est utilisé couramment dans le secteur de la gestion de l'eau pour désigner la rétention ou le stockage de l'eau dans un réservoir ou une structure similaire.

<sup>35</sup> Source : <https://www.alloprof.qc.ca/fr/eleves/bv/sciences/le-cycle-de-l-eau-s1381>.

- b) fait l'objet d'un traitement chimique en vue de son utilisation dans certaines activités, comme la fabrication ;
- c) est puisée d'une source naturelle et soumise à un processus de purification en vue d'être filtrée et traitée, puis est acheminée dans les communautés au moyen d'un réseau d'alimentation en eau potable.
- 4.6. Les ressources en eau qui ont été traitées n'entrent pas dans le champ d'application du présent document de consultation. Il est probable que l'entité qui traite l'eau la stocke dans des emplacements contrôlés comme des pipelines et d'autres constructions d'origine humaine telles que des réservoirs fermés et des citernes<sup>36</sup>. L'entité doit déterminer si les principes de la norme IPSAS 12 pourraient s'appliquer à la comptabilisation de ces ressources en tant que matières premières ou produits en cours devant être consommés dans le processus de production ou en tant que produits finis destinés à la vente.
- 4.7. Le diagramme ci-dessous illustre globalement la progression de l'eau de son état naturel à son traitement<sup>37</sup> :



- 4.8. Un sommaire des indications émanant des normes internationales, nationales et statistiques internationales existantes sur les ressources en eau et les activités connexes est fourni à titre informatif à l'[Annexe E : Indications émanant des normes internationales, nationales et statistiques internationales existantes sur les ressources en eau et les activités connexes](#). De plus, des informations supplémentaires sur les indications émanant des normes statistiques internationales figurent à l'[Annexe G : Indications émanant des normes statistiques internationales](#).

#### Traitement comptable des activités liées aux ressources en eau

- 4.9. Durant la phase initiale de consultation sur le projet relatif aux ressources naturelles, les permanents de l'IPSASB ont constaté une certaine confusion parmi les parties prenantes quant à

<sup>36</sup> Selon le paragraphe 9 de la norme IPSAS 12, *Stocks*, les stocks sont des actifs : a) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ; b) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées ou distribuées dans le processus de prestation de services ; c) détenus pour être vendus ou distribués dans le cours normal de l'activité ; ou d) en cours de production pour la vente ou la distribution. Le paragraphe 11 de la norme IPSAS 12 précise que les stocks englobent les biens acquis et détenus pour la revente, les produits finis ou les travaux en cours produits par l'entité.

<sup>37</sup> Le diagramme qui précède le paragraphe 4.7 vise uniquement à permettre l'acquisition d'une compréhension générale du traitement de l'eau.

la distinction entre les ressources en eau sous-jacentes et les coûts des activités liées aux ressources en eau, comme les coûts liés au traitement de l'eau en vue d'en améliorer la qualité. Par conséquent, avant de déterminer si les ressources en eau dans leur état naturel peuvent être comptabilisées et mesurées, il importe d'analyser le traitement comptable des éléments connexes.

- 4.10. Les coûts des activités liées aux ressources en eau dans leur état naturel n'entrent pas dans le champ d'application du présent document de consultation, car elles sont distinctes des ressources en eau sous-jacentes et sont traitées séparément selon les normes IPSAS actuelles. Par exemple :
- a) de temps à autre, l'entité peut, dans le cadre de son mandat ou de son objectif de prestation de services, entreprendre des activités pour veiller au maintien de la qualité de l'eau dans son état naturel dans les rivières et les bassins de déversement ou pour la traiter. Les coûts engagés pour traiter l'eau dans son état naturel seront probablement comptabilisés en charges, puisque l'entité ne peut contrôler l'eau dans son état naturel (voir les paragraphes **Error! Reference source not found.** à 4.18 qui traitent de la prise en considération du contrôle) ;
  - b) les coûts engagés pour le captage et le traitement de l'eau dans le cadre du processus de purification peuvent être comptabilisés dans les stocks, puisque les coûts de traitement sont des coûts de transformation ou des coûts engagés pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent<sup>38</sup> ;
  - c) les coûts des constructions humaines qui servent à retenir et à transporter l'eau, comme les barrages, les canaux, les réservoirs, les canalisations et les usines d'assainissement des eaux, sont comptabilisés dans les immobilisations corporelles, conformément à la norme IPSAS 17<sup>39</sup> ;
  - d) l'entité qui acquiert et détient des droits ou un permis de captage de l'eau comptabilise le permis en tant qu'immobilisation incorporelle, conformément à la norme IPSAS 31. L'entité qui délivre un permis à d'autres entités du secteur public ou du secteur privé pour l'extraction de l'eau sur son territoire comptabilise la vente du permis en tant que revenus, conformément à la norme IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie directe*<sup>40</sup>.

#### **Application des critères de comptabilisation d'un actif aux ressources en eau dans leur état naturel**

- 4.11. La question de comptabilité fondamentale du présent chapitre consiste à déterminer si la ressource en eau dans son état naturel peut être comptabilisée dans les états financiers préparés selon les normes IPSAS. Pour que la ressource en eau dans son état naturel soit comptabilisée à titre d'actif, elle doit :
- a) répondre à la définition d'un actif ;

---

<sup>38</sup> Selon le paragraphe 18 de la norme IPSAS 12, *Stocks*, le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, coûts de transformation et autres coûts engagés pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

<sup>39</sup> L'IPSASB a publié l'exposé-sondage ED 78, *Property, Plant, and Equipment*, dont la prise de position définitive remplacera la norme IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*. Pour plus de détails, consulter la page Web suivante : <https://www.ipsasb.org/publications/exposure-draft-ed-78-property-plant-and-equipment>.

<sup>40</sup> L'IPSASB a publié l'exposé-sondage ED 70, *Revenue with Performance Obligations*, qui propose le remplacement de la norme IPSAS 9 par une norme contenant des dispositions en matière de comptabilisation et de mesure des revenus tirés d'opérations avec obligations de prestation. Pour plus de détails, consulter la page Web suivante : <https://www.ipsasb.org/publications/exposure-draft-70-revenue-performance-obligations>.

- b) pouvoir être mesurée d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers.
- 4.12. La ressource en eau dans son état naturel peut habituellement générer des avantages économiques de diverses manières. Par exemple, l'eau dans la plupart des mers, des rivières, des ruisseaux, des lacs et des aquifères peut être traitée et vendue en tant qu'eau potable. De plus, l'eau a généralement un potentiel de service. Par exemple, l'eau des rivières, des ruisseaux et des lacs peut être utilisée à des fins agricoles, tandis que l'eau retenue dans des réservoirs peut être utilisée aux fins de la production ou de la fourniture d'hydroélectricité. L'eau dans son état naturel présente également des formes plus indirectes de potentiel de service, puisqu'elle entretient la vie et sert d'habitat aux organismes aquatiques tels que les poissons, les dauphins et les baleines, et aux plantes, comme les algues. Par conséquent, avant prise en considération de l'incertitude relative à l'existence, l'eau dans son état naturel répond généralement à la définition d'une ressource.
- 4.13. Les principaux points à considérer concernant la comptabilisation et la mesure des ressources en eau dans leur état naturel sont les suivants :
- a) L'entité peut-elle démontrer qu'elle contrôle la ressource en eau dans son état naturel ?
  - b) Existe-t-il un événement passé ayant donné lieu au contrôle de la ressource en eau dans son état naturel ?
  - c) Y a-t-il des raisons de croire que l'incertitude relative à l'existence puisse empêcher la ressource en eau dans son état naturel de répondre à la définition d'un actif ?
  - d) L'entité peut-elle mesurer adéquatement la ressource en eau dans son état naturel d'une manière qui permet un juste équilibre entre les caractéristiques qualitatives, tout en tenant compte de l'importance relative et du rapport coûts-avantages ?
- 4.14. L'analyse qui suit examine chacune de ces questions pour dégager une prise de position préliminaire concernant la comptabilisation des ressources en eau dans leur état naturel à titre d'actifs conformément aux normes IPSAS.

*Prise en considération du contrôle*

- 4.15. Comme il est précisé aux paragraphes 2.5 à 2.6, l'entité peut obtenir le contrôle d'un actif de différentes façons. Bien que les indicateurs de contrôle ne soient pas déterminants pour établir l'existence du contrôle, leur identification et leur analyse peuvent s'avérer utiles.
- 4.16. Il est peu probable que l'entité puisse démontrer qu'elle contrôle l'eau des mers, des rivières, des ruisseaux, des lacs et des aquifères pour les raisons suivantes :
- a) il est peu probable que l'eau des mers, des cours d'eau et des lacs puisse être surveillée et gérée, étant donné que les niveaux d'eau augmentent ou diminuent en raison de phénomènes naturels comme l'évaporation, les précipitations, l'infiltration dans la nappe phréatique, les courants océaniques ou d'autres phénomènes liés au mouvement comme la force gravitationnelle et la force de marée. Le fait que l'eau s'écoule librement dans les mers, les cours d'eau et les lacs est également un indicateur qu'il est peu probable que l'accès à cette eau puisse être restreint ;
  - b) les aquifères sont souterrains et, par conséquent, ne sont pas facilement observables ou directement accessibles. L'incapacité d'observer les aquifères et d'y accéder directement avant

le captage amènerait l'entité à prendre en considération les mêmes questions liées au contrôle et autres questions similaires que celles s'appliquant aux ressources du sous-sol pour déterminer si elles peuvent être comptabilisées à titre d'actifs.

- 4.17. L'entité peut contrôler l'eau retenue dans des réservoirs et des canaux lorsqu'elle :
- a) gère activement le volume d'eau dans les réservoirs et les canaux pour s'assurer que la ressource est utilisée pour l'atteinte de ses objectifs.  
  
L'entité peut construire des réservoirs et des canaux en connaissant pleinement leur capacité ou les quantités précises d'eau qu'ils retiendront. L'entité peut gérer activement le volume d'eau dans les réservoirs en contrôlant les flux entrants et sortants d'eau afin de sécuriser les approvisionnements en eau aux fins de consommation et de production d'énergie. Par exemple, un barrage peut être ouvert ou fermé pour contrôler le débit d'eau servant à produire de l'électricité. La direction peut également modifier le volume d'eau dans un canal en ouvrant ou en fermant les écluses pour permettre à un navire de circuler dans le canal ;
  - b) peut restreindre l'accès à l'eau dans les réservoirs et les canaux.  
  
L'accès aux réservoirs et aux canaux peut être restreint par une barrière physique ou par des dispositions légales ou réglementaires ou autres mécanismes juridiques qui confèrent un droit d'accès à l'entité, tout en interdisant l'accès à des tiers.
- 4.18. Selon ce qui précède, il semble qu'à moins d'une intervention humaine, il peut être difficile pour l'entité de démontrer qu'elle contrôle l'eau des mers, des rivières, des ruisseaux, des lacs et des aquifères. Toutefois, l'entité peut démontrer qu'elle contrôle l'eau retenue dans des réservoirs et des canaux si elle en gère activement le volume et peut en restreindre l'accès.

*Détermination de l'existence d'un événement passé ayant donné lieu au contrôle*

- 4.19. Pour qu'un élément réponde à la définition d'un actif, il doit exister un événement passé ayant donné lieu au contrôle de l'élément par l'entité. Comme le précise le paragraphe 4.16, il est peu probable que l'entité puisse démontrer qu'elle contrôle l'eau des mers, des rivières, des ruisseaux, des lacs et des aquifères. Par conséquent, pour ce type de ressources en eau, il n'est pas nécessaire de déterminer si un événement passé a donné lieu au contrôle.
- 4.20. Dans le cas de l'eau dans les réservoirs et les canaux, un événement passé peut avoir pour origine :
- a) des dispositions légales ou réglementaires, des politiques gouvernementales ou des moyens similaires qui permettent à l'entité d'ériger des constructions d'origine humaine visant à retenir l'eau dans des réservoirs et des canaux, puis de gérer activement le volume d'eau dans les bassins et les canaux ;
  - b) des opérations sans contrepartie ou la réception d'un réservoir ou d'un canal pour une contrepartie symbolique ou sans contrepartie, par exemple sous forme de don ;
  - c) un phénomène naturel, comme la hausse du niveau des réserves d'eau contenues dans un réservoir ou dans des canaux attribuable à l'eau de pluie.

*Prise en considération de l'incertitude relative à l'existence*

- 4.21. La question de l'incertitude relative à l'existence est particulièrement importante dans le cas de l'eau des mers, des rivières, des ruisseaux, des lacs et des aquifères. La raison en étant que la

plupart des ressources en eau provenant de ces sources varient constamment en raison de phénomènes naturels et parce qu'elles s'écoulent librement. Dans la plupart des cas, les eaux souterraines ne sont pas facilement observables ou accessibles. Comme dans le cas des ressources du sous-sol abordées aux paragraphes 3.28, l'incapacité de gérer directement l'eau qui s'écoule librement ou les eaux souterraines ou encore d'y accéder crée certaines incertitudes qui remettent en question l'existence de l'eau ou la capacité d'y accéder. En pareil cas, ces facteurs indiquent qu'il est peu probable que l'eau qui s'écoule librement ou les eaux souterraines répondent aux critères de comptabilisation à titre d'actif dans les états financiers.

- 4.22. Dans certains pays, les entités publiques s'attachent actuellement à trouver des moyens de situer et de mesurer le volume des eaux souterraines. Une étendue d'eaux souterraines peut répondre à la définition d'un actif si l'entité peut démontrer que la ressource en eau existe et qu'elle la contrôle du fait d'un ou de plusieurs événements passés. Toutefois, comme les méthodes et les techniques de quantification actuelles sont encore assez récentes, il se peut qu'il ne soit pas encore possible de sélectionner une base de mesure raisonnable qui permettrait de comptabiliser les eaux souterraines à titre d'actifs. Cela étant dit, si l'entité peut démontrer qu'elle contrôle des eaux souterraines qui répondent à la définition d'un actif, elle devrait prendre en considération les obligations d'information proposées au paragraphe 6.14.
- 4.23. L'incertitude relative à l'existence pourrait être moindre pour ce qui est de l'eau dans les réservoirs et les canaux, en particulier lorsque l'entité gère activement le volume d'eau pour s'assurer que la ressource est utilisée pour l'atteinte de ses objectifs, comme la consommation ou la production d'énergie.

*Conclusion générale quant à la question de savoir si les ressources en eau dans leur état naturel répondent à la définition d'un actif*

- 4.24. Selon l'analyse présentée aux paragraphes 4.11 à 4.23, il est peu probable que l'eau des mers, des rivières, des ruisseaux, des lacs et des aquifères puisse répondre à la définition d'un actif, mais il est possible que l'eau dans les réservoirs et les canaux réponde à la définition d'un actif si le volume est géré activement et l'accès y est restreint.

*Prise en considération de l'incertitude relative à la mesure*

- 4.25. En plus de répondre à la définition d'un actif, un élément doit pouvoir être mesuré de façon fiable pour être comptabilisé dans les états financiers. En application des principes énoncés aux paragraphes 2.22 à 2.32, il faut attribuer aux ressources en eau une valeur monétaire qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir.
- 4.26. Le caractère mesurable de l'eau des mers, des rivières, des ruisseaux, des lacs et des aquifères n'a pas à être pris en compte, puisqu'il est peu probable que ces éléments répondent aux critères de comptabilisation, comme le précise le paragraphe 4.21.
- 4.27. Lorsque l'eau qu'elle retient dans des réservoirs ou des canaux répond à la définition d'un actif, l'entité doit déterminer s'il existe une base de mesure appropriée qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir. Si l'eau est détenue en vue de la vente, il peut être possible de mesurer la capacité financière associée à l'eau en se fondant sur son prix de vente attendu. Lorsque l'eau n'est pas détenue en vue de la vente, l'entité doit déterminer s'il existe une base appropriée pour mesurer la capacité opérationnelle associée à l'eau, ce qui pourrait être difficile, voire impossible. Par exemple, si l'entité retient de l'eau dans un

réservoir dans le but de produire de l'énergie, est-ce que la valeur de l'eau peut être mesurée séparément de la valeur d'utilisation de l'eau à la centrale électrique ?

### **Mesure**

- 4.28. Lorsque l'entité conclut qu'une ressource en eau répond à la définition d'un actif, peut être mesurée de façon fiable et, par conséquent, peut être comptabilisée à titre d'actif dans les états financiers, elle doit choisir une base de mesure appropriée.
- 4.29. Dans le cas des ressources en eau qui sont principalement détenues en vue de la vente, la juste valeur peut être la base de mesure la plus appropriée, puisqu'elle reflète le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché. Si la ressource en eau est négociée directement sur un marché libre, le prix de marché serait le meilleur indicateur de la juste valeur de la ressource.
- 4.30. Pour mesurer la capacité opérationnelle associée à une ressource en eau, la valeur opérationnelle actuelle pourrait être une base de mesure plus appropriée. La sélection d'une base de mesure appropriée pour obtenir la valeur opérationnelle actuelle est fonction de l'utilisation spécifique qui est faite de la ressource en eau, ainsi que des connaissances scientifiques et des techniques actuellement disponibles pour mesurer cette valeur opérationnelle. Cette sélection comporte un certain degré de subjectivité et peut faire appel au jugement de la direction. Si l'entité détermine qu'il n'est pas possible de sélectionner une valeur opérationnelle actuelle qui soit pertinente, donne une image fidèle et soit vérifiable, il est probable que l'entité conclue que la ressource en eau ne peut être mesurée et que, par conséquent, elle ne devrait pas être comptabilisée à titre d'actif.

### **Conclusion concernant la comptabilisation à titre d'actif des ressources en eau dans leur état naturel**

- 4.31. L'IPSASB a conclu, en se fondant sur l'analyse ci-dessus, que certains types de ressources en eau dans leur état naturel peuvent être contrôlées du fait d'un événement passé ou d'événements passés et mesurées d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers. Il peut être possible de mesurer la capacité financière associée à une ressource en eau, mais il peut être plus difficile, voire impossible, de mesurer la capacité opérationnelle qui y est associée. L'entité doit analyser les faits et circonstances propres à chaque ressource en eau qu'elle envisage de comptabiliser.

#### Prise de position préliminaire n° 8 – Chapitre 4

D'après les paragraphes 4.11 à 4.31, les prises de position préliminaires de l'IPSASB sont les suivantes :

- a) Il serait difficile de comptabiliser l'eau des mers, des rivières, des ruisseaux, des lacs ou des aquifères à titre d'actif dans les états financiers, étant donné qu'il est peu probable qu'elle réponde à la définition d'un actif, ou qu'elle puisse être mesurée d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers.
- b) L'eau retenue dans des réservoirs, des canaux et certains aquifères peut répondre à la définition d'un actif si elle est contrôlée par l'entité.
- c) Dans le cas de l'eau retenue dans des réservoirs et des canaux qui répond à la définition d'un actif, il est possible de comptabiliser l'eau à titre d'actif dans les états financiers si elle peut être mesurée d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers.
- d) Dans les situations où la capacité financière ou opérationnelle associée à une ressource en eau ne peut être mesurée de façon fiable à l'aide des technologies et des méthodes actuellement disponibles, une telle ressource ne peut être comptabilisée à titre d'actif dans les états financiers.

Appuyez-vous cette prise de position préliminaire de l'IPSASB ?

Dans la négative, veuillez indiquer pourquoi.

#### Informations à fournir

- 4.32. Dans le cas où des ressources en eau sont comptabilisées à titre d'actifs, les utilisateurs des états financiers exigeront la présentation d'informations utiles à leur sujet.
- 4.33. Dans le cas des ressources en eau qui ne sont pas comptabilisées à titre d'actifs dans les états financiers, la présentation de certaines informations concernant l'eau dans son état naturel pourrait être utile aux utilisateurs des rapports financiers. Ces informations à fournir pourraient inclure des informations qualitatives non financières, comme le volume et la qualité de l'eau dans les réservoirs et les canaux qui sont gérés activement, si ces ressources sont utilisées par l'entité comptable pour l'atteinte de ses objectifs de prestation de services.
- 4.34. Le chapitre 6 du présent document de consultation comporte une analyse détaillée de la présentation d'informations par voie de note dans les rapports financiers.

## Chapitre 5 : Ressources biologiques

### Description des ressources biologiques

- 5.1. Une ressource biologique s'entend d'un organisme vivant (un animal ou une plante) d'origine naturelle et dans son état naturel.
- 5.2. À la différence des ressources du sous-sol ou en eau, les ressources biologiques subissent une transformation biologique par elles-mêmes. La norme IPSAS 27 définit la transformation biologique comme les processus de croissance, d'appauvrissement, de production et de procréation qui engendrent des changements qualitatifs ou quantitatifs dans l'actif biologique<sup>41</sup>.
- 5.3. Comme le précise le paragraphe 1.8, l'intervention humaine renvoie aux activités humaines qui modifient la quantité ou la qualité d'une ressource naturelle. Par conséquent, dans le contexte des ressources biologiques, l'intervention humaine s'entend de la modification du processus de transformation biologique naturel d'une ressource. Une telle intervention englobe non seulement la récolte d'une ressource biologique, mais également la modification de la transformation biologique naturelle d'une ressource biologique avant sa récolte<sup>42</sup>.
- 5.4. Les activités spécifiques qui constituent une « intervention humaine » sont fonction des faits et circonstances propres aux ressources biologiques. Par exemple, une forêt vierge pourrait être considérée comme une ressource parce que les arbres peuvent être récoltés, transformés et vendus pour générer des avantages économiques ou utilisés dans des activités pour leur potentiel de service. Avant la récolte, les arbres sont dans leur état naturel si :
  - a) la gestion de la forêt se limite à des activités telles que le dénombrement des arbres, la mesure de leur croissance naturelle ou l'érection d'une clôture autour de la forêt ;
  - b) des activités humaines comme la fertilisation, l'émondage et le traitement de maladies n'ont pas eu d'incidence sur la transformation biologique des arbres.
- 5.5. Certaines activités de conservation ou de préservation peuvent être considérées comme une intervention humaine si elles ont pour effet de modifier la qualité ou la quantité d'un organisme biologique. L'entité devrait tenir compte de la nature spécifique de telles activités avant de déterminer si un organisme vivant constitue ou non une ressource biologique. Par exemple, la reproduction et l'élevage d'espèces menacées d'extinction constituent une intervention humaine, parce que ces activités visent à augmenter la population d'une espèce à un rythme plus rapide que celui de sa transformation biologique naturelle. En revanche, certaines activités de conservation ou de préservation peuvent simplement empêcher la modification de la transformation biologique naturelle d'un organisme. Par exemple, certains programmes gouvernementaux peuvent accorder des incitatifs financiers ou autres aux particuliers afin qu'ils n'interfèrent pas dans le processus de transformation biologique naturelle de certaines espèces. Ces programmes ne constituent pas une intervention humaine.
- 5.6. Un sommaire des indications émanant des normes internationales, nationales et statistiques internationales existantes sur les ressources biologiques et les activités connexes est fourni à titre informatif à l'[Annexe F : Indications émanant des normes internationales, nationales et statistiques internationales existantes sur les ressources biologiques et les activités connexes](#). De plus, des

---

<sup>41</sup> Norme IPSAS 27, paragraphe 9.

<sup>42</sup> Le paragraphe 9 de la norme IPSAS 27 définit la récolte comme « le détachement de produits d'un actif biologique ou l'arrêt des processus vitaux d'un actif biologique ». Dans la norme IPSAS 27, ce terme s'applique tant aux plantes qu'aux animaux.

informations supplémentaires sur les indications émanant des normes statistiques internationales figurent à l'[Annexe G : Indications émanant des normes statistiques internationales](#).

### **Relations entre les ressources biologiques et les activités connexes**

- 5.7. Durant la phase initiale de consultation sur le projet relatif aux ressources naturelles, les permanents de l'IPSASB ont constaté une certaine confusion parmi les parties prenantes quant à la distinction entre les ressources biologiques sous-jacentes, les coûts engagés dans le cadre d'activités liées aux ressources biologiques, et les organismes vivants qui ne sont plus des ressources biologiques du fait que leur transformation biologique a fait l'objet d'une intervention humaine. Par conséquent, avant de déterminer si les ressources biologiques peuvent être comptabilisées et mesurées, il importe d'analyser le traitement comptable des éléments connexes.

#### *Relation entre les ressources biologiques, la norme IPSAS 27, Agriculture, et les autres normes IPSAS existantes*

- 5.8. La norme IPSAS 27 s'applique aux éléments suivants lorsqu'ils sont liés à l'activité agricole : les actifs biologiques, sauf les plantes productrices<sup>43</sup>, et les produits agricoles au moment de la récolte. Les actifs biologiques sont définis dans la norme IPSAS 27 comme un animal vivant ou une plante vivante<sup>44</sup>.
- 5.9. Selon la norme IPSAS 27, l'activité agricole s'entend de « la gestion par une entité de la transformation biologique et de la récolte d'actifs biologiques en vue de la vente, de la distribution à titre gratuit ou pour un prix symbolique, ou de la transformation en produits agricoles ou en d'autres actifs biologiques en vue de la vente ou de la distribution à titre gratuit ou pour un prix symbolique »<sup>45</sup>. Selon cette définition, l'activité agricole serait considérée comme une forme d'intervention humaine, comme le précise le paragraphe 5.2.
- 5.10. Le diagramme qui suit illustre la relation entre les ressources biologiques, selon la description qui en est faite au paragraphe 5.1, et les autres normes IPSAS, sur la base des définitions qui précèdent, ainsi que le raisonnement sous-jacent à l'application des critères de comptabilisation énoncés au paragraphe 6.2 du Cadre conceptuel :

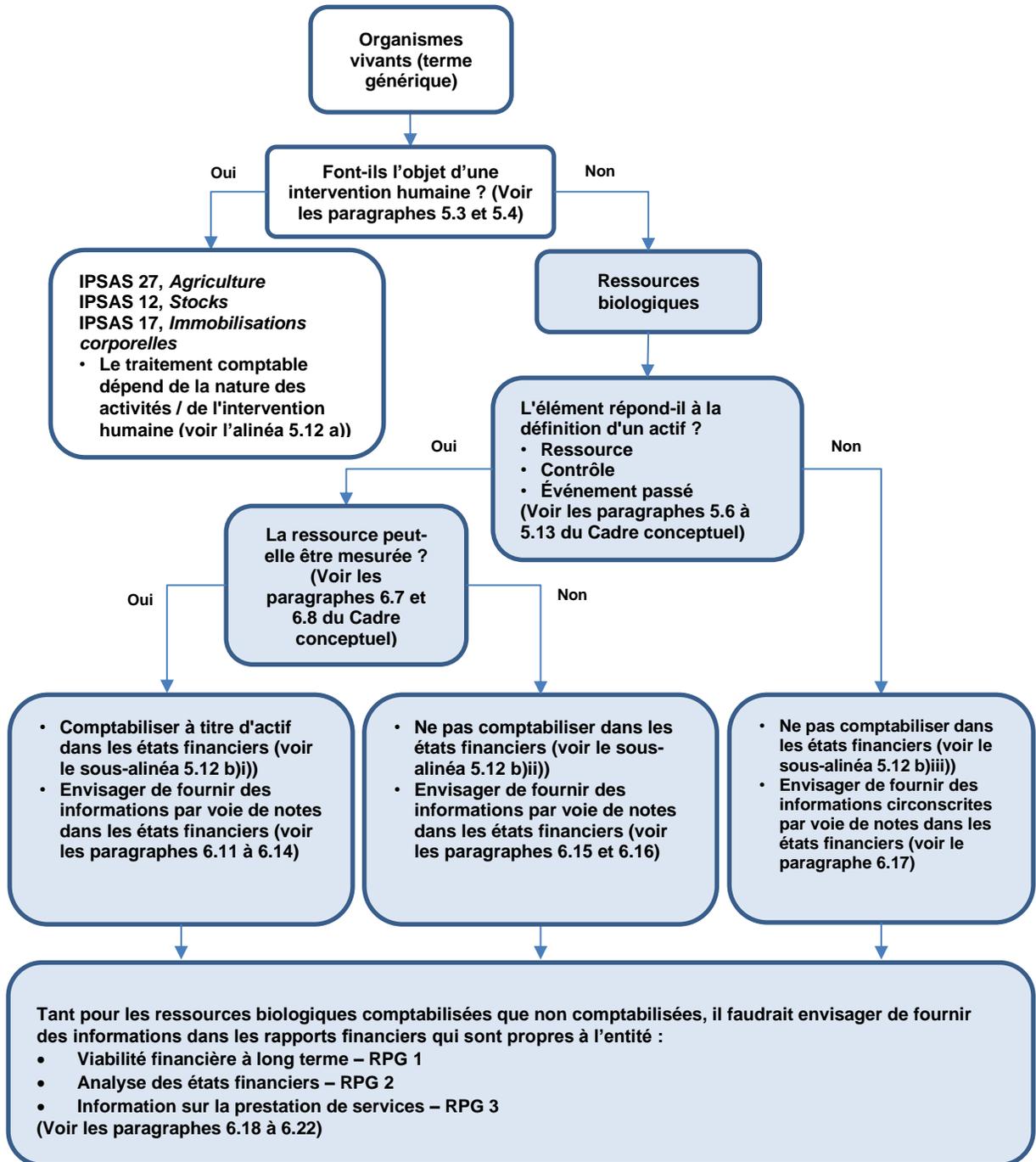
---

<sup>43</sup> Selon le paragraphe 9 de la norme IPSAS 27, s'entend d'une plante productrice « une plante vivante qui est utilisée dans la production ou la fourniture de produits agricoles ; est susceptible de produire sur plus d'une période ; qui n'a qu'une faible probabilité d'être vendue comme produit agricole, sauf à titre accessoire en tant que rebut ».

<sup>44</sup> Norme IPSAS 27, paragraphes 2 et 9.

<sup>45</sup> Norme IPSAS 27, paragraphe 9.

RESSOURCES NATURELLES



5.11. Le diagramme ci-dessus résume ce qui suit :

- a) Un organisme vivant qui fait l'objet d'une intervention humaine n'est pas considéré comme une ressource biologique. Le traitement comptable d'un organisme vivant dépend de la nature de l'intervention humaine :
  - i) Si l'organisme fait l'objet d'une activité agricole, l'entité doit appliquer les indications de la norme IPSAS 27 ;

- ii) Le paragraphe 5 de la norme IPSAS 27 indique qu'après la récolte, un actif biologique ou un produit agricole est considéré comme un élément des stocks entrant dans le champ d'application de la norme IPSAS 12. Les autres organismes vivants qui répondent à la définition de stocks entreraient également dans le champ d'application de la norme IPSAS 12 ;
  - iii) Les éléments qui répondent à la définition de plantes productrices sont exclus du champ d'application de la norme IPSAS 27 et sont comptabilisés à titre d'immobilisations corporelles entrant dans le champ d'application de la norme IPSAS 17<sup>46</sup> ;
  - iv) En outre, le paragraphe 4 de la norme IPSAS 27 indique que les actifs biologiques employés pour la recherche, l'enseignement, le transport, les spectacles, les loisirs ou le contrôle douanier sont comptabilisés soit à titre de stocks conformément à la norme IPSAS 12, soit à titre d'immobilisations corporelles conformément à la norme IPSAS 17, ou autrement, selon les autres normes IPSAS applicables. Par exemple, les animaux en captivité dans des jardins zoologiques sont comptabilisés soit à titre de stocks, conformément à la norme IPSAS 12, soit à titre d'immobilisations corporelles, conformément à la norme IPSAS 17, selon les faits et circonstances en cause.
- b) Lorsqu'un organisme vivant ne fait pas l'objet d'une intervention humaine, l'élément est une ressource biologique. Dans ce cas :
- i) si la ressource biologique répond à la définition d'un actif et peut être mesurée d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers, elle est comptabilisée à titre d'actif dans les états financiers ;
  - ii) si la ressource biologique répond à la définition d'un actif, mais ne peut être mesurée, la ressource biologique ne peut être comptabilisée à titre d'actif dans les états financiers ;
  - iii) si la ressource biologique ne répond pas à la définition d'un actif, elle ne peut être comptabilisée dans les états financiers.

*Activités de conservation ou de préservation*

- 5.12. À l'heure actuelle, les normes IPSAS ne fournissent aucune indication explicite sur le traitement comptable des activités de conservation ou de préservation. Selon une norme comptable nationale, les coûts engagés pour la conservation et la préservation des organismes vivants peuvent être comptabilisés à titre de stocks, d'immobilisations corporelles ou d'immobilisations incorporelles, selon les faits et circonstances propres aux activités entreprises et si certains critères de comptabilisation à l'actif sont remplis<sup>47</sup>.
- 5.13. Si l'on applique l'approche ci-dessus aux normes IPSAS, les coûts des activités de conservation et de préservation pourraient être comptabilisés conformément aux indications existantes des normes IPSAS 12, IPSAS 17 ou IPSAS 31, selon la nature des activités réalisées et si les critères de comptabilisation à l'actif énoncés dans ces normes sont remplis. Dans le cas où les critères de comptabilisation à l'actif de ces normes ne seraient pas remplis, ces coûts sont comptabilisés en charges.

---

<sup>46</sup> Norme IPSAS 27, alinéa 3 b).

<sup>47</sup> Norme GRAP 110, paragraphes 3 et 6, et norme GRAP 27, paragraphe 4.

*Autres activités de gestion*

- 5.14. D'autres activités liées aux ressources biologiques pourraient mener à la construction d'un actif distinct. Par exemple, l'entité pourrait ériger une clôture ou un autre type de structure pour héberger des ressources biologiques. Si ces coûts répondent aux critères de comptabilisation à l'actif selon la norme IPSAS 17, ces structures sont comptabilisées en tant qu'immobilisation corporelle distincte.
- 5.15. Il est peu probable que les coûts d'autres activités récurrentes, comme la rémunération du personnel affecté à la sécurité, à l'administration ou à l'entretien des ressources biologiques, répondent aux critères de comptabilisation à l'actif selon les normes IPSAS 12, IPSAS 17 ou IPSAS 31. Ces coûts sont comptabilisés en charges à mesure qu'ils sont engagés.

*Traitement comptable des activités liées aux organismes vivants non comptabilisés*

- 5.16. L'entité peut engager des dépenses pour des activités liées à des organismes vivants qui ne sont pas comptabilisés dans les états financiers. Par exemple, l'entité peut favoriser la croissance de certains animaux à l'état sauvage en leur fournissant de la nourriture qui ne serait normalement pas présente dans leur environnement naturel. Toutefois, l'entité ne contrôle pas ces animaux en raison de l'absence de droits de propriété ou de son incapacité à contrôler ou à utiliser les animaux pour bénéficier de leur potentiel de service ou de leurs avantages économiques.
- 5.17. Dans ces situations, l'entité considère la nature des activités et comptabilise les dépenses à l'actif si le critère de comptabilisation énoncé dans la norme IPSAS 17 ou dans la norme IPSAS 31 est rempli, ou si, de par leur nature, les dépenses peuvent être incluses dans le coût des stocks, comme il est décrit dans la norme IPSAS 12. Le fait que l'organisme vivant sous-jacent soit comptabilisé ou non à titre d'actif n'a pas d'incidence sur la comptabilisation de ces dépenses à l'actif.

**Appel à commentaires sur la question particulière n° 3 – Chapitre 5**

Les organismes vivants ayant fait l'objet d'une intervention humaine ne sont pas considérés comme des ressources biologiques entrant dans le champ d'application du présent document de consultation. Il est probable que le traitement comptable de ces organismes vivants, de même que les activités liées à ces organismes et aux ressources biologiques, entre dans le champ d'application de normes IPSAS existantes.

À votre avis, les indications contenues dans les normes IPSAS 12, IPSAS 17 ou IPSAS 27 concernant les normes qu'il convient d'appliquer à ces éléments sont-elles suffisantes ?

Dans la négative, veuillez indiquer pourquoi.

**Application des critères de comptabilisation à titre d'actif aux ressources biologiques**

- 5.18. Pour qu'une ressource biologique soit comptabilisée à titre d'actif selon les normes IPSAS, elle doit :
- a) répondre à la définition d'un actif dans ce cas-ci ;
  - b) pouvoir être mesurée d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers.
- 5.19. Les ressources biologiques peuvent générer des avantages économiques par voie de vente ou présenter un potentiel de service. Par exemple, certaines bactéries peuvent agir à titre d'agents de biorestauration dans le processus de décontamination des sols et des eaux souterraines. D'autres

ressources biologiques, comme les forêts non cultivées, présentent un potentiel de service en raison de leur apport à la biodiversité, qui peut donner lieu à d'autres avantages tels que le maintien de la qualité de l'air, de l'eau et du sol, le contrôle des populations de vermine, etc. Les ressources biologiques peuvent donc être considérées comme des ressources.

- 5.20. Les principaux points à considérer concernant la comptabilisation et la mesure des ressources biologiques sont les suivants :
- a) L'entité peut-elle démontrer qu'elle contrôle la ressource biologique ?
  - b) Existe-t-il un événement passé ayant donné lieu au contrôle de la ressource biologique par l'entité ?
  - c) Y a-t-il des raisons de croire que l'incertitude relative à l'existence puisse empêcher la ressource biologique de répondre à la définition d'un actif ?
  - d) L'entité peut-elle mesurer adéquatement la ressource biologique d'une manière qui permet un juste équilibre entre les caractéristiques qualitatives, tout en tenant compte de l'importance relative et du rapport coûts-avantages ?
- 5.21. L'analyse qui suit examine chacune de ces questions pour dégager une prise de position préliminaire concernant la comptabilisation des ressources biologiques à titre d'actifs conformément aux normes IPSAS.

*Prise en considération du contrôle*

- 5.22. Le concept général de contrôle est abordé au paragraphe 2.5, et les indicateurs de contrôle sont analysés au paragraphe 2.6. Si ces indicateurs ne sont pas déterminants pour établir l'existence du contrôle, leur identification et leur analyse peuvent s'avérer utiles. L'existence des indicateurs ci-dessus dépend largement des faits et circonstances propres à la ressource biologique, de même que des textes légaux et réglementaires du territoire dans lequel l'entité ou la ressource biologique sont situées.
- 5.23. La capacité de l'entité de décider de l'utilisation ou de la sortie d'une ressource biologique de la manière dont elle l'entend démontre l'existence d'un droit de propriété et d'un droit exécutoire. Dans les cas les plus simples, le pouvoir discrétionnaire de vendre une ressource biologique pour une contrepartie en trésorerie ou d'autres ressources serait un indicateur très important du contrôle de la ressource biologique. De même, la capacité à récolter une ressource biologique pour usage personnel serait également un indicateur très important du contrôle de la ressource avant sa récolte.
- 5.24. L'accès de l'entité à la ressource biologique ou sa capacité d'en interdire l'accès à des tiers est également un indicateur de contrôle. Par exemple, l'entité pourrait physiquement interdire l'accès à une ressource biologique en érigeant des clôtures ou d'autres barrières physiques. Par ailleurs, des textes légaux et réglementaires pourraient prévoir l'imposition de peines ayant un effet dissuasif sur des tiers qui souhaiteraient accéder à la ressource.
- 5.25. L'indicateur qu'est la capacité de l'entité de s'assurer que la ressource est utilisée pour l'atteinte de ses objectifs dépend des faits et circonstances propres à l'entité du secteur public.
- 5.26. Les organismes mobiles, comme les poissons et la plupart des animaux, peuvent circuler librement, il serait donc plus difficile pour l'entité de démontrer qu'elle contrôle ces organismes, à moins qu'il lui soit possible de limiter leurs mouvements. À l'inverse, il serait plus facile pour l'entité de démontrer qu'elle contrôle des organismes non mobiles.

*Détermination de l'existence d'un événement ayant donné lieu au contrôle*

- 5.27. Pour qu'un élément réponde à la définition d'un actif, il doit exister un événement passé ayant donné lieu au contrôle de l'élément par l'entité comptable. Dans le cas des ressources biologiques, un événement passé peut avoir pour origine :
- a) des dispositions légales ou réglementaires, des politiques gouvernementales ou des moyens similaires qui permettent à l'entité d'obtenir le contrôle de ressources biologiques pour atteindre ses objectifs ;
  - b) l'acquisition de l'actif dans le cadre d'un achat ;
  - c) une opération sans contrepartie ou la réception d'un actif pour une contrepartie symbolique ou sans contrepartie, par exemple sous forme de don ;
  - d) le contrôle d'une ressource biologique pouvant se reproduire naturellement, qui donne lieu, habituellement, au contrôle de la progéniture à sa naissance.

*Prise en considération de l'incertitude relative à l'existence*

- 5.28. Étant donné que plusieurs ressources biologiques sont facilement observables, l'incertitude relative à l'existence est moins grande que dans le cas des ressources du sous-sol. Toutefois, puisque les ressources biologiques sont, par définition, dans leur état naturel, certaines situations pourraient tout de même soulever une incertitude relative à l'existence. Par exemple, l'entité peut contrôler une forêt non cultivée où l'on a trouvé des truffes par le passé. Les truffes poussent entièrement sous terre, de manière purement aléatoire, et il peut donc être difficile, voire impossible, de conclure à l'existence d'un certain nombre de truffes dans la forêt avant qu'elles ne soient découvertes.
- 5.29. L'incertitude relative à l'existence peut également inclure la prise en considération de l'incertitude quant à savoir si un élément répond ou non aux caractéristiques essentielles d'un actif. Dans certains cas, il n'est pas clair si l'entité contrôle réellement une ressource biologique. Par exemple, l'entité pourrait avoir un droit de propriété et un droit exécutoire à l'égard de certains animaux sur son terrain. Comme le précise le paragraphe 5.26, la plupart des animaux se déplacent librement, peuvent sortir d'un terrain et même d'un territoire. Dans ces cas, il serait difficile de conclure que l'entité contrôle réellement les animaux.
- 5.30. Comme le précise le paragraphe 2.17, en cas d'incertitude relative à l'existence d'une ressource biologique, il faut prendre en considération tous les éléments probants disponibles ainsi que les faits et circonstances propres à la ressource, et poser un jugement quant à savoir si l'élément peut être considéré comme un actif.

*Conclusion générale quant à la question de savoir si les ressources biologiques répondent à la définition d'un actif*

- 5.31. Selon l'analyse qui précède, une ressource biologique pourrait être une ressource qui est actuellement contrôlée par l'entité du fait d'un événement passé et, par conséquent, qui répond à la définition d'un actif.

*Prise en considération de l'incertitude relative à la mesure*

- 5.32. Pour qu'une ressource biologique soit comptabilisée dans les états financiers, il est nécessaire de lui attribuer une valeur monétaire. L'entité doit être en mesure de sélectionner une base de mesure appropriée et de déterminer s'il existe ou non une incertitude relative à la mesure.

- 5.33. La quantification de certaines ressources biologiques peut être assez simple. Nombre de ressources biologiques comme les arbres et d'autres végétaux sont aisément observables ou accessibles. Dans ces situations, il peut y avoir suffisamment d'informations disponibles pour mesurer la ressource biologique avec un degré assez élevé de certitude. Toutefois, comme il est mentionné au paragraphe 5.29, il peut s'avérer difficile de dénombrer des animaux qui se déplacent librement. À moins qu'il n'y ait un système de traçage en place, l'entité pourrait avoir de la difficulté à quantifier les ressources biologiques.
- 5.34. Plusieurs ressources biologiques peuvent être récoltées, transformées, puis vendues en tant que produits dans un marché actif (par exemple, les arbres d'une forêt non cultivée peuvent être récoltés, transformés, puis vendus sous forme de bois d'œuvre). Dans le cas de ces ressources biologiques, il serait relativement simple de sélectionner une base de mesure qui donne une image fidèle et vérifiable de la valeur sous-jacente de la ressource.
- 5.35. Dans le cas des autres ressources biologiques qui ne sont pas détenues en vue de la vente, il pourrait être plus difficile d'établir une base de mesure appropriée. Par exemple, l'entité pourrait déterminer qu'une forêt naturelle sert simultanément à plusieurs fins, dont la réduction du dioxyde de carbone dans l'atmosphère et le maintien de la biodiversité. Dans cette situation, l'entité doit déterminer s'il existe une base de mesure appropriée de la valeur d'absorption du dioxyde de carbone et de la biodiversité, ce qui sera difficile, voire impossible, à établir à l'aide des technologies actuellement disponibles.
- 5.36. Selon ce qui précède, bien qu'il semble possible de mesurer les ressources biologiques contribuant à la capacité financière, il peut être plus difficile, voire impossible, de mesurer les ressources biologiques contribuant à la capacité opérationnelle. Par conséquent, plutôt que d'en arriver à la conclusion catégorique que toutes les ressources biologiques peuvent être mesurées, l'entité devra analyser les faits et circonstances propres à chaque ressource biologique qu'elle envisage de comptabiliser.

### **Conclusion concernant la comptabilisation à titre d'actif d'une ressource biologique**

- 5.37. Selon l'analyse présentée aux paragraphes 5.18-0, l'IPSASB a provisoirement conclu que certaines ressources biologiques pouvaient être comptabilisées à titre d'actifs.

### **Mesure**

- 5.38. Lorsque l'entité conclut qu'une ressource biologique répond à la définition d'un actif, peut être mesurée de façon fiable et, par conséquent, peut être comptabilisée à titre d'actif dans les états financiers, elle doit choisir une base de mesure appropriée. Puisque les détails spécifiques sur la sélection d'une base de mesure appropriée sont fonction de la nature de la ressource biologique en question, des informations disponibles et des objectifs de l'entité qui contrôle la ressource biologique, l'analyse qui suit se limite aux facteurs généraux et aux approches suggérées qu'il faudrait prendre en considération pour choisir une base de mesure.
- 5.39. Comme le précise le paragraphe 2.36, une base de mesure devrait refléter le coût des services, la capacité opérationnelle ou la capacité financière de l'entité, et la sélection de la base devrait refléter les objectifs de l'entité en lien avec la détention de l'actif.
- 5.40. Dans le cas des ressources biologiques qui sont principalement détenues en vue de la vente, la juste valeur peut être la base de mesure la plus appropriée, puisqu'elle reflète le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché. Si la

ressource biologique est négociée directement sur un marché libre, le prix de marché serait le meilleur indicateur de la juste valeur de la ressource. Dans le cas des autres ressources biologiques, il peut ne pas y avoir de marché direct pour la ressource biologique elle-même, mais celle-ci pourrait être récoltée, puis transformée en un produit qui est ensuite négocié sur un marché libre. Dans ce cas, le prix de marché du produit transformé pourrait être ajusté en fonction du coût de récolte et de transformation pour obtenir une mesure à la juste valeur estimative de la ressource biologique.

- 5.41. Dans les cas où la ressource biologique n'est pas détenue en vue de la vente, mais plutôt pour son potentiel de service, il serait alors plus approprié de sélectionner une base de mesure qui reflète la capacité opérationnelle associée à la ressource biologique, comme la valeur opérationnelle actuelle. La sélection d'une base de mesure appropriée pour obtenir la valeur opérationnelle actuelle est fonction de l'utilisation spécifique qui est faite de la ressource biologique, ainsi que des connaissances scientifiques et des techniques actuellement disponibles pour mesurer cette valeur opérationnelle. Cette sélection comporte un degré élevé de subjectivité et peut faire largement appel au jugement de la direction. Si l'entité détermine qu'il n'est pas possible de sélectionner une valeur opérationnelle actuelle qui soit pertinente, fidèle et vérifiable, il est probable que celle-ci conclue que la ressource biologique ne peut être mesurée, et par conséquent, qu'elle ne peut être comptabilisée à titre d'actif.

#### Prise de position préliminaire n° 9 – Chapitre 5

D'après les paragraphes 5.18 à 5.41, les prises de position préliminaires de l'IPSASB sont les suivantes :

- a) Il est possible qu'une ressource biologique contribuant à la capacité financière réponde à la définition d'un actif, puisse être mesurée d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers et donc réponde aux critères de comptabilisation à titre d'actif dans les états financiers.
- b) Si une ressource biologique contribuant à la capacité opérationnelle répond à la définition d'un actif, l'entité devra faire preuve de jugement afin de déterminer s'il est possible de mesurer la ressource biologique d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers, auquel cas, celle-ci répondrait aux critères de comptabilisation à titre d'actif dans les états financiers.
- c) Dans les situations où la capacité financière ou opérationnelle associée à une ressource biologique ne peut être mesurée à l'aide des technologies et des méthodes actuellement disponibles et d'une manière qui répond aux caractéristiques qualitatives et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers, la ressource biologique ne peut être comptabilisée à titre d'actif dans les états financiers.

Appuyez-vous cette prise de position préliminaire de l'IPSASB ?

Dans la négative, veuillez indiquer pourquoi.

#### Informations à fournir

- 5.42. Dans le cas où des ressources biologiques sont comptabilisées à titre d'actifs, les utilisateurs des états financiers exigeront la présentation d'informations utiles à leur sujet.
- 5.43. Dans le cas des ressources biologiques qui ne sont pas comptabilisées à titre d'actifs dans les états financiers, la présentation par voie de note de certaines informations concernant les

## RESSOURCES NATURELLES

ressources biologiques pourrait être utile aux utilisateurs des rapports financiers. Ces informations à fournir pourraient inclure des informations non financières sur les données physiques des ressources biologiques qui sont contrôlées et dont l'existence est raisonnablement certaine, si ces ressources sont utilisées par l'entité comptable pour l'atteinte de ses objectifs de prestation de services. Il n'est pas nécessaire de comptabiliser ni de présenter des informations sur les ressources biologiques qui ne sont pas contrôlées.

- 5.44. Le chapitre 6 du présent document de consultation comporte une analyse détaillée de la présentation d'informations par voie de note.

## Chapitre 6 : Présentation

### Sommaire des principes de présentation dans les rapports financiers énoncés dans le Cadre conceptuel

- 6.1. La présentation désigne la sélection, le placement et l'organisation des informations à fournir dans les rapports financiers<sup>48</sup>.

#### *Sélection des informations*

- 6.2. La sélection des informations représente le choix des informations à présenter à titre principal ou à titre annexe dans les rapports financiers qui sont utiles aux utilisateurs de ces rapports aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions. Les informations sélectionnées aux fins de présentation à titre principal véhiculent des messages clés dans un rapport financier, tandis que celles qui sont sélectionnées aux fins de la présentation à titre annexe renforcent l'utilité des premières en apportant des précisions qui aideront les utilisateurs à les comprendre. De plus, le Cadre conceptuel indique expressément que la présentation d'informations à titre annexe ne peut se substituer à la présentation d'à titre principal<sup>49</sup>.
- 6.3. Par exemple, les informations sélectionnées aux fins de présentation à titre principal dans un jeu complet d'états financiers comprennent les informations de la période considérée et les informations comparatives incluses dans l'état de la situation financière, l'état de la performance financière, l'état des variations de l'actif net / des capitaux propres, et l'état des flux de trésorerie, de même qu'une comparaison des montants budgétés et des montants réels, soit sous la forme d'un état financier complémentaire distinct, soit sous la forme d'une colonne « budget » dans les états financiers, lorsque l'entité rend public son budget approuvé. Les informations sélectionnées pour présentation à titre annexe dans les états financiers comprennent les notes, lesquelles se composent d'un résumé des principales méthodes comptables et des autres notes explicatives.
- 6.4. La prise de décisions en matière de sélection des informations à présenter à titre principal ou à titre annexe nécessite de classer les informations par ordre d'importance et de les synthétiser, de même que de prendre en compte :
- a) les objectifs de l'information financière ;
  - b) les caractéristiques qualitatives et les contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers ;
  - c) les phénomènes économiques ou d'une autre nature sur lesquels des informations sont requises.

#### *Placement des informations*

- 6.5. Le placement des informations renvoie à la décision d'utiliser les états financiers ou le rapport financier, ou encore l'une de leurs composantes aux fins de présentation des informations à titre principal ou à titre annexe. Le Cadre conceptuel porte principalement sur la prise de décisions en matière de répartition des informations entre les états financiers et le rapport financier. De telles

---

<sup>48</sup> Cadre conceptuel, paragraphe 8.4.

<sup>49</sup> Cadre conceptuel, paragraphe 8.15.

décisions doivent tenir compte de la nature des informations, des exigences propres au pays, ainsi que des liens avec d'autres informations<sup>50</sup>.

### *Organisation des informations*

- 6.6. L'organisation des informations désigne la disposition, le regroupement et l'ordre de présentation des informations, et nécessite la prise de décisions relatives à la manière dont les informations sont disposées dans un rapport financier ainsi qu'à sa structure générale. Ces décisions doivent tenir compte des liens importants entre les informations, et du fait que les informations sont présentées à titre principal ou à titre annexe<sup>51</sup>.

### **Application aux ressources naturelles**

- 6.7. Dans le présent document de consultation, la question de la présentation sera principalement abordée sous l'angle de la sélection des informations. Bien que l'analyse qui suit fasse mention de l'emplacement habituel des informations présentées dans les états financiers ou dans les rapports financiers, l'IPSASB n'a pas encore formulé de prise de position préliminaire concernant l'emplacement et l'organisation des informations. Il se prononcera de façon officielle sur ces questions à la prochaine étape du projet, une fois qu'il aura reçu les commentaires des parties prenantes.

### *Présentation proposée des informations habituellement incluses dans les états financiers*

- 6.8. D'après les prises de position préliminaires exposées aux chapitres 3 à 5, certaines ressources naturelles peuvent répondre aux critères de comptabilisation à titre actifs dans les états financiers. Au paragraphe 8.23 du Cadre conceptuel, on explique les liens entre les informations présentées par voie de notes et les éléments comptabilisés dans les états financiers, et on indique que les informations présentées à titre annexe dans les notes afférentes aux états financiers :
- sont nécessaires à la compréhension des états financiers par les utilisateurs ;
  - replacent les états financiers dans le contexte de l'entité et de son environnement opérationnel ;
  - ont généralement un lien clair et démontrable avec les informations présentées à titre principal dans le corps des états financiers auxquels elles se rapportent.
- 6.9. De plus, il est mentionné, au paragraphe 8.24 du Cadre conceptuel, que les notes peuvent également comprendre :
- des facteurs propres à l'entité qui pourraient orienter l'interprétation des informations présentées à titre principal (p. ex., des informations sur les parties liées, les entités contrôlées ou les intérêts détenus dans d'autres entités) ;
  - les fondements sur lesquels reposent les informations présentées à titre principal (p. ex., des informations sur les méthodes comptables et la mesure, notamment les méthodes de mesure et l'incertitude relative à la mesure, le cas échéant) ;
  - le détail des éléments composant les montants présentés à titre principal dans le corps des états financiers (p. ex., une ventilation des immobilisations corporelles par catégorie) ;

---

<sup>50</sup> Cadre conceptuel, paragraphe 8.38.

<sup>51</sup> Cadre conceptuel, paragraphes 8.45 et 8.47.

- des éléments qui ne répondent pas à la définition d'un élément constitutif des états financiers ou aux critères de comptabilisation, mais qui sont importants pour comprendre les finances de l'entité et sa capacité de fournir des services, par exemple des informations sur les événements et conditions susceptibles d'avoir une incidence sur les flux de trésorerie futurs ou le potentiel de service, notamment leur nature, leurs effets potentiels sur les flux de trésorerie ou le potentiel de service, leur probabilité et leur sensibilité à l'évolution du contexte ;
  - des informations pouvant expliquer des tendances sous-jacentes ayant une incidence sur les totaux présentés à titre principal.
- 6.10. D'après les éléments décrits aux paragraphes 6.8 et 6.9, l'IPSASB propose des objectifs d'information concernant les ressources naturelles qui exigeraient de l'entité qu'elle fournisse des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'apprécier :
- a) l'incidence des actifs en ressources naturelles sur sa situation financière, sa performance financière et ses flux de trésorerie<sup>52</sup> ;
  - b) la nature des actifs en ressources naturelles, ainsi que les risques et les occasions qui s'y rattachent.
- 6.11. Pour remplir le premier objectif, les informations à fournir concernant l'incidence des actifs en ressources naturelles comptabilisés sur les états financiers doivent comprendre, entre autres :
- a) la base de mesure utilisée pour déterminer la valeur comptable brute, y compris, s'il y a lieu, la date de mesure, la méthode utilisée pour déterminer la valeur comptable de l'actif, de même que les hypothèses et les jugements importants utilisés pour la mesure de la ressource naturelle comptabilisée ;
  - b) un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période, montrant des hausses et des baisses découlant de réévaluations, d'achats, d'acquisitions effectuées par voie d'opérations sans contrepartie, de ventes, de transformation biologique, de distributions effectuées par voie d'opérations sans contrepartie et, s'il y a lieu, d'épuisement et de dépréciation ;
  - c) si elles ne sont pas déjà incluses dans les informations fournies sur les revenus ou les méthodes comptables de l'entité, les informations concernant la vente de ressources du sous-sol, d'eau, de ressources biologiques, ou le droit d'exploiter de telles ressources ou d'y accéder (contrepartie reçue et quantités de ressources cédées), ainsi que les méthodes comptables importantes liées à ces opérations ;
  - d) si elles ne sont pas déjà incluses dans les informations fournies sur les activités liées aux ressources naturelles (voir paragraphe 6.13), les informations concernant la nature et les coûts de ces activités.
- 6.12. Pour remplir le deuxième objectif, les informations à fournir sur la nature des actifs en ressources naturelles comptabilisés, et sur les risques et les occasions qui s'y rattachent doivent comprendre, entre autres :

---

<sup>52</sup> Les informations à fournir sur l'incidence des actifs en ressources naturelles sur les états financiers de l'entité doivent tenir compte à la fois des avantages économiques et du potentiel de service des actifs.

- a) la description narrative (nature, type, emplacement) des ressources naturelles comptabilisées à titre d'actifs par l'entité ;
  - b) les quantités physiques des ressources naturelles indiquées au point a) ci-dessus, et la méthode utilisée pour estimer ces quantités ;
  - c) l'existence et les montants des restrictions sur la propriété, les limites juridiques ou similaires sur l'usage des actifs en ressources naturelles découlant d'exigences environnementales ou d'autres exigences réglementaires, ainsi que les ressources naturelles données en nantissement de dettes.
- 6.13. Si le traitement comptable de telles activités entre dans le champ d'application d'une norme IPSAS existante, des informations supplémentaires pourraient également devoir être fournies conformément à cette norme IPSAS. En outre, dans le cas des actifs en ressources naturelles comptabilisés et des coûts des activités connexes inscrits à l'actif, l'entité devrait également prendre en considération l'applicabilité des obligations d'information des normes IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*, et IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie*.
- 6.14. De plus, comme il est mentionné au paragraphe 8.24 du Cadre conceptuel, si l'existence d'un élément est certaine mais que celui-ci n'est pas comptabilisé en raison du degré élevé d'incertitude relative à la mesure qu'il comporte, il serait également utile aux utilisateurs que des informations soient fournies par voie de notes sur les points suivants :
- a) les difficultés liées à l'obtention d'une mesure fiable qui ont empêché la comptabilisation ;
  - b) l'importance d'une ressource naturelle non comptabilisée par rapport à l'atteinte des objectifs de l'entité, y compris d'autres informations pertinentes sur la ressource naturelle (type, quantités, qualités) ;
  - c) la nature et les coûts de toute activité liée aux ressources naturelles non comptabilisées.
- 6.15. Lorsque l'entité agit à titre de gardien d'une ressource naturelle, elle doit fournir des informations sur la nature de sa responsabilité de gardien, y compris les dispositions légales ou réglementaires ou les instruments similaires qui établissent la responsabilité de gardien de la ressource.

*Présentation proposée des informations habituellement incluses dans les rapports financiers*

- 6.16. Comme il est indiqué aux paragraphes 3.42, 4.33 et 5.43, la présentation de certaines informations non financières pourrait être utile aux utilisateurs de rapports financiers, peu importe si une ressource naturelle est comptabilisée ou non dans les états financiers.
- 6.17. Les énoncés de pratiques recommandées de l'IPSASB, lesquels fournissent des indications sur les pratiques exemplaires à suivre aux fins de la préparation des rapports financiers en dehors des états financiers, peuvent être pertinents à l'égard des ressources naturelles. À l'heure actuelle, l'application des énoncés de pratiques recommandées est facultative, mais les entités qui décident de les appliquer sont tenues de suivre l'intégralité des indications qu'ils renferment. Le réexamen du caractère obligatoire de l'application générale des énoncés de pratiques recommandées n'entre pas dans le champ d'application du présent document de consultation. Cependant, l'IPSASB serait ouvert aux points de vue des parties prenantes sur la question de savoir si l'application des énoncés de pratiques recommandées devrait être obligatoire dans le contexte des ressources naturelles. Voir l'[Appel à commentaires sur des questions particulières n° 3](#).

- 6.18. Lorsqu'il est possible que l'entité soit en mesure de comptabiliser des flux de trésorerie futurs liés à l'exercice ou à la vente du droit d'exploiter une ressource naturelle, cette ressource peut avoir une incidence sur la viabilité financière à long terme de l'entité. Dans ces situations, il sera pertinent d'appliquer l'énoncé de pratiques recommandées RPG 1, *Reporting on the Long-term Sustainability of an Entity's Finances*. L'application de l'énoncé RPG 1 comprend habituellement la présentation d'informations sur les projections concernant les entrées et les sorties de trésorerie futures découlant de programmes liés aux ressources naturelles, une analyse du service à long terme et des aspects du programme qui se rapportent aux revenus et à la dette, de même qu'une analyse des principes, des hypothèses et de la méthodologie qui sous-tendent les projections.
- 6.19. Plusieurs des programmes et services liés aux ressources naturelles dont il est question au paragraphe 6.18 auront une incidence sur les états financiers de l'entité. Afin d'aider les utilisateurs à comprendre sa situation financière, sa performance financière et ses flux de trésorerie, l'entité peut expliquer les éléments, opérations et événements importants présentés dans ses états financiers en s'appuyant sur l'énoncé de pratiques recommandées RPG 2, *Financial Statement Discussion and Analysis*. L'entité qui applique l'énoncé RPG 2 est également tenue de fournir une description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est exposée. Elle doit également décrire, s'il y a lieu, les risques et incertitudes associés aux ressources naturelles, y compris, entre autres, l'incertitude relative à l'existence, de même que les risques et incertitudes associés à sa capacité à bénéficier des ressources naturelles.
- 6.20. De nombreuses entités du secteur public offrent des services associés aux ressources naturelles (p. ex., la vente de droits de prospection et d'extraction de ressources du sous-sol à des tiers, ou la conservation de certaines ressources biologiques). L'énoncé de pratiques recommandées RPG 3, *Reporting Service Performance Information*, donne des indications concernant la présentation d'informations sur les services que l'entité fournit, les objectifs de performance de l'entité, et la mesure dans laquelle ces objectifs ont été atteints. À la différence des informations qui pourraient être présentées dans les états financiers sur les activités liées aux ressources naturelles, l'analyse des ressources naturelles dans le contexte de l'énoncé RPG 3 pourrait être axée sur les aspects opérationnels tels que les objectifs et les indicateurs de performance des programmes d'exploitation, de conservation ou de préservation des ressources. De telles informations peuvent être fournies dans le contexte de l'énoncé RPG 3, peu importe si la ressource naturelle sous-jacente est comptabilisée ou non dans les états financiers.

### **Comparaison entre les dispositions des normes IFRS et les pratiques du secteur privé**

- 6.21. Bien que les normes IFRS contiennent peu d'indications sur la présentation d'informations sur les ressources en eau et les ressources biologiques, de nombreux pays exigent la présentation d'informations relatives aux ressources du sous-sol dans les rapports financiers. Par exemple, même si les exigences propres à chaque pays ou à chaque secteur d'activité peuvent varier considérablement, les documents réglementaires que déposent les entités minières cotées du secteur privé doivent normalement contenir des informations (préparées par une personne qualifiée) sur les quantités physiques estimatives des réserves et des ressources, de même que sur la faisabilité technique et la viabilité économique d'un projet d'extraction<sup>53</sup>. Ces informations concordent avec les informations à fournir proposées dont il est fait mention aux paragraphes 6.11, 6.12 et 6.13.

---

<sup>53</sup> D'après les exigences du Règlement 52-102 s'appliquant aux sociétés minières cotées canadiennes.

### **Prise de position préliminaire n° 10 – Chapitre 6**

D'après les paragraphes 6.7 à 6.15, la prise de position préliminaire de l'IPSASB est que certaines informations habituellement fournies dans les états financiers devraient être présentées à l'égard des ressources naturelles.

Appuyez-vous la prise de position préliminaire de l'IPSASB ?

Dans la négative, veuillez indiquer pourquoi.

### **Prise de position préliminaire n° 11 – Chapitre 6**

D'après les paragraphes 6.16 à 6.20, la prise de position préliminaire de l'IPSASB est que certaines informations habituellement fournies dans les rapports financiers devraient être présentées à l'égard des ressources naturelles comptabilisées ou non comptabilisées qui sont pertinentes en ce qui concerne la viabilité financière à long terme, l'analyse des états financiers et la prestation de services de l'entité.

Appuyez-vous la prise de position préliminaire de l'IPSASB ?

Dans la négative, veuillez indiquer pourquoi.

### **Appel à commentaires sur la question particulière n° 4 – Chapitre 6**

Les propositions énoncées aux paragraphes 6.16 à 6.20 (prise de position préliminaire n° 11) s'appuient largement sur les énoncés de pratiques recommandées de l'IPSASB. Ces propositions devraient être utiles aux utilisateurs de rapports financiers, mais les informations nécessaires à la préparation de ces rapports pourraient être plus difficiles à obtenir que les informations à fournir dans les états financiers traditionnels. Comme il est indiqué au paragraphe 6.17, l'application des énoncés de pratiques recommandées est actuellement facultative.

À votre avis, la fourniture d'informations sur les ressources naturelles devrait-elle être obligatoire, comme le propose l'IPSASB dans la prise de position préliminaire n° 11 ? Une telle exigence s'appliquerait uniquement aux informations sur les ressources naturelles.

Veuillez motiver votre réponse.

## Annexe A : Objectifs du projet et motifs qui le sous-tendent

- A.1. En 2018, l'IPSASB a publié un document de consultation dans lequel il sollicitait des commentaires sur sa stratégie et son programme de travail proposés. Les commentaires reçus des parties prenantes et les résultats de recherches préliminaires l'ont amené à ajouter un projet sur les ressources naturelles à son programme de travail 2019-2023.
- A.2. Ce projet répond aux critères pour établir l'ordre de priorité des projets, lesquels sont énoncés dans le programme de travail 2019-2023 :
- a) Prévalence – À la suite de ses travaux de recherche préliminaires, l'IPSASB a noté que les ressources naturelles représentaient une part importante des ressources économiques de nombreux pays<sup>54</sup>. Par conséquent, la présentation d'informations sur les ressources naturelles pourrait apporter un éclairage sur la situation financière d'une entité du secteur public qui permettrait de donner une image plus fidèle de la réalité économique sous-jacente, en particulier dans les pays dont l'économie est fondée sur l'exploitation des ressources ou qui sont riches en ressources.
  - b) Conséquences – Dans leurs commentaires en réponse au document de consultation sur la stratégie, les répondants ont fait part de leurs préoccupations à l'égard des lacunes dans les indications de l'IPSASB en ce qui concerne la comptabilisation, la mesure et la présentation<sup>55</sup> des ressources naturelles. En conséquence, les gouvernements manquent souvent d'informations sur la valeur monétaire des ressources naturelles tant que celles-ci ne sont pas exploitées (c.-à-d. extraites, récoltées ou utilisées). Les gouvernements octroient également des droits d'accès à de telles ressources à des tiers, qui retirent alors des avantages de leur exploitation, ce qui peut être perçu comme étant un incitatif à la vente de ressources naturelles, sans égard à la durabilité financière et environnementale<sup>56</sup> ou à l'équité intergénérationnelle. La raison étant que la comptabilisation des revenus qui en résultent s'accompagne de charges compensatoires peu élevées, voire nulles. Par conséquent, du point de vue de l'intérêt public, la comptabilisation des ressources naturelles (ou la présentation générale d'informations à leur sujet, si elles ne peuvent être comptabilisées dans les états financiers) est une question centrale, puisque les informations sur ces ressources devraient orienter les décisions relatives aux politiques.
  - c) Urgence – Du fait des préoccupations croissantes de la population à l'égard des changements climatiques, bon nombre de gouvernements et d'entités du secteur public donnent la priorité à la gestion durable de l'environnement naturel dans l'élaboration de leurs politiques. Bien que ce projet ne traite pas directement de la durabilité environnementale ni des changements climatiques, l'élaboration d'une norme comptable concernant la comptabilisation, la mesure et la présentation de certaines ressources naturelles permettra de fournir des informations plus

---

<sup>54</sup> Dans le numéro d'octobre 2018 du *Moniteur des finances publiques* du FMI, on soulignait que pour un échantillon de 31 pays analysés, les actifs économiques qui constituent des ressources naturelles équivalaient à 38 % du produit intérieur brut.

<sup>55</sup> Le terme « présentation » renvoie, de façon générale, à la présentation d'informations à titre principal ou à titre annexe. Voir les paragraphes 8.15 à 8.24 du Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public de l'IPSASB.

<sup>56</sup> Dans le contexte de ce paragraphe, le terme « durabilité » (*sustainability*) renvoie à l'équilibre entre la protection de l'environnement et le développement économique. Ce concept diffère de celui de « viabilité budgétaire » (*fiscal sustainability*) décrit dans l'énoncé de pratiques recommandées RPG 1, *Reporting on Long-term Sustainability of an Entity's Finances*.

éclairantes qui pourront servir à orienter les décisions liées à la gestion financière et à l'établissement des politiques dans le secteur public.

- d) Faisabilité – Lorsque l'IPSASB a ajouté le projet à son programme de travail 2019-2023, il a déterminé que la charge de travail de ses permanents leur permettrait de pouvoir élaborer des indications rigoureuses sur le plan technique en ce qui concerne la comptabilisation, la mesure et la présentation des ressources naturelles dans un délai raisonnable.

### **Objectifs du projet**

- A.3. Conformément aux objectifs généraux de l'information financière communiquée par les entités du secteur public, l'élaboration d'indications sur les ressources naturelles dans les normes IPSAS a pour but de fournir des informations utiles aux utilisateurs de rapports financiers de l'entité, aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions.
- A.4. Le projet vise l'élaboration d'indications dans les normes IPSAS concernant le traitement comptable – c.-à-d. la comptabilisation, la mesure et la présentation – des ressources naturelles appliqué par les entités du secteur public.
- A.5. Étant donné que ce projet est axé sur l'information financière, les indications qui pourraient en résulter dans les normes IPSAS seront élaborées conformément au Cadre conceptuel.
- A.6. Au cours des activités de consultation préliminaires de l'IPSASB, certaines parties prenantes ont dit souhaiter que le document de consultation comprenne une analyse des questions générales touchant la gestion financière dans le secteur public, par exemple le maintien de la viabilité à long terme des ressources naturelles et la préservation de l'équité intergénérationnelle pour la population.
- A.7. L'IPSASB reconnaît que son objectif général est de renforcer la gestion financière dans le secteur public en favorisant l'adoption de normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice et que les questions telles que le maintien de la viabilité à long terme sont importantes. Cependant, l'IPSASB traite déjà de ces questions dans des projets autres que celui sur les ressources naturelles, de sorte que le présent document de consultation ne fournira pas d'indications sur ces questions générales<sup>57</sup>. Il vise plutôt à présenter des prises de position préliminaires sur le traitement comptable des ressources naturelles. Il est probable que les prises de position préliminaires et les indications qui seront fournies sur le sujet dans de futures normes IPSAS apportent des renseignements utiles à l'amélioration de la gestion financière dans le secteur public.

---

<sup>57</sup> Pour en savoir plus sur les projets de l'IPSASB en ce qui concerne l'information sur la durabilité, voir la page <https://www.ipsasb.org/focus-areas/sustainability-reporting>

## Annexe B : Élaboration de la description générale des ressources naturelles

B.1. Comme il est indiqué au paragraphe 1.4, l'IPSASB a élaboré la description générale des ressources naturelles en se fondant sur les définitions de ce terme qui se trouvent dans différentes sources. La présente annexe donne un résumé des définitions que l'IPSASB a prises en compte.

### Définition en langage courant

B.2. La définition en langage courant qui se trouve sur le site Wikipedia (en anglais) combine les définitions des dictionnaires Oxford et Student avec celles des sites investorwords.com et yourdictionary.com. Selon Wikipedia, les ressources naturelles sont des ressources, ou des éléments présentant un potentiel de service ou une capacité à générer des avantages économiques, qui existent sans intervention humaine et qui présentent les caractéristiques prisées que sont entre autres le magnétisme, la gravité, et les propriétés et forces électriques. Les ressources naturelles présentes sur Terre comprennent l'ensoleillement, l'air dans l'atmosphère, l'eau, la terre, y compris les minéraux et les végétaux, les récoltes et la vie animale qui subsistent et répondent aux caractéristiques relevées<sup>58</sup>.

### Définitions contenues dans les textes économiques

B.3. Un texte économique décrit les ressources naturelles comme suit<sup>59</sup> :

« Les ressources naturelles telles que les forêts et les pêcheries commercialement exploitables et les conditions environnementales telles que la qualité de l'air sont des actifs précieux, puisqu'ils donnent lieu à un flux de services à la population. Les politiques publiques et les actions des particuliers et des organisations peuvent mener à des changements dans ces flux de services, de manière à générer des avantages et des coûts. » [TRADUCTION]

### Définitions tirées des normes statistiques internationales

B.4. Les indications émanant des normes statistiques internationales contenues dans le *Manuel de statistiques de finances publiques* de 2014 (MSFP 2014) et le *Système de comptabilité nationale* de 2008 (SCN 2008) définissent les ressources naturelles comme suit :

- a) Le paragraphe 7.90 du MSFP 2014 souligne que les ressources naturelles comprennent les terrains, les réserves minérales et énergétiques et autres ressources naturelles ;
- b) Les paragraphes 13.44 à 13.51 du SCN 2008 indiquent que les ressources naturelles sont les ressources qui apparaissent naturellement, comme les terrains, les ressources en eau, les forêts non cultivées et les gisements de minéraux, et possèdent une valeur économique.

### Normes GRAP – Afrique du Sud

B.5. La norme de pratiques comptables généralement reconnues GRAP 110, *Living and Non-Living Resources* (GRAP 110) ne renferme pas de définition de « ressources naturelles », mais les ressources biologiques et non vivantes y sont définies comme suit<sup>60</sup> :

« Les ressources biologiques sont des ressources qui subissent une transformation biologique [...]. »

<sup>58</sup> [https://en.wikipedia.org/wiki/Natural\\_resource](https://en.wikipedia.org/wiki/Natural_resource) ; page consultée en septembre 2020.

<sup>59</sup> Freeman III, A. M., Herriges, J. A., et Kling, C. L. (2014). *The Measurement environmental and resources value: theory and methods* (3rd ed.). Oxon: Taylor & Francis, page 2.

<sup>60</sup> Les définitions des ressources biologiques et non vivantes figurent au paragraphe 8 de la norme GRAP 110.

## RESSOURCES NATURELLES

« Les ressources non vivantes sont des ressources autres que des ressources biologiques qui sont d'origine naturelle et qui n'ont pas été extraites. » [TRADUCTION]

B.6. Le paragraphe 10 de la norme GRAP 110 mentionne qu'une fois qu'une ressource non vivante a été extraite, elle ne répond plus à la définition d'une ressource non vivante. Le paragraphe souligne ce qui suit :

« Au moment de l'extraction, les ressources non vivantes telles que l'eau, les minéraux, le pétrole, le gaz et les autres ressources non renouvelables ne sont plus dans leur état naturel, de sorte qu'elles ne répondent plus à la définition d'une ressource non vivante. » [TRADUCTION]

### Définition du FASAB

B.7. Le bulletin technique 2011-1 du Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) ne contient pas de définition générale des ressources naturelles, mais les « ressources naturelles fédérales » y sont définies comme suit<sup>61</sup> :

« Les ressources naturelles fédérales sont des ressources d'origine naturelle (y compris les ressources naturelles renouvelables et non renouvelables) et qui répondent à tous les critères suivants : a) le gouvernement fédéral peut exercer des droits souverains de prospection et d'exploitation des ressources ; b) le gouvernement fédéral a le pouvoir de tirer des revenus de l'utilisation des ressources ; c) les ressources se trouvent sur des terres fédérales, ou le gouvernement fédéral gère et/ou contrôle essentiellement les ressources. » [TRADUCTION]

---

<sup>61</sup> Manuel du FASAB, version 20 (06/21), bulletin technique 2011-1 du FASAB, Annexe C.

## Annexe C : Traitement comptable du pouvoir souverain d'un gouvernement de délivrer des permis

### Contexte

- C.1. Dans le Cadre conceptuel, l'IPSASB a statué qu'un pouvoir souverain ne répondait pas à lui seul aux critères de comptabilisation à titre d'actif. Cette décision s'appuie sur le fait qu'il n'y a aucun événement passé justifiant la comptabilisation à titre d'actif. Dans la base des conclusions, l'IPSASB explique que les pouvoirs inhérents d'un gouvernement ne faisaient pas naître d'actifs tant qu'ils n'étaient pas exercés et tant que les droits de bénéficier du potentiel de service ou des avantages économiques n'existaient pas<sup>62</sup>. Bien que cette décision ne soit pas remise en question dans le présent document de consultation, il pourrait s'avérer judicieux d'appliquer le raisonnement de l'IPSASB au pouvoir souverain d'un gouvernement de délivrer des permis, dans le contexte des ressources naturelles.
- C.2. En pratique, les permis liés aux ressources naturelles pourraient comprendre des éléments tels que les droits de prospection ou d'extraction des minéraux, les permis d'exploitation forestière, les permis de chasse ou de pêche, ou encore les droits de captage des ressources en eau. L'exemple qui suit est fondé sur un permis de prospection des ressources du sous-sol.
- C.3. Il est important de noter que cet exemple ne vise qu'à couvrir la question de portée limitée du traitement comptable des pouvoirs souverains d'un gouvernement et qu'il ne traite pas de la comptabilisation éventuelle des ressources sous-jacentes du sous-sol, lesquelles sont abordées au chapitre 3 du présent document de consultation. Le chapitre 3 contient également une analyse des coûts des activités connexes, lesquels ne sont pas traités dans cet exemple. En outre, la comptabilisation des revenus au moment de la vente des permis n'est pas non plus analysée en profondeur dans cet exemple, étant donné que l'IPSASB a un projet distinct en chantier sur les revenus<sup>63</sup>.

### Exemple

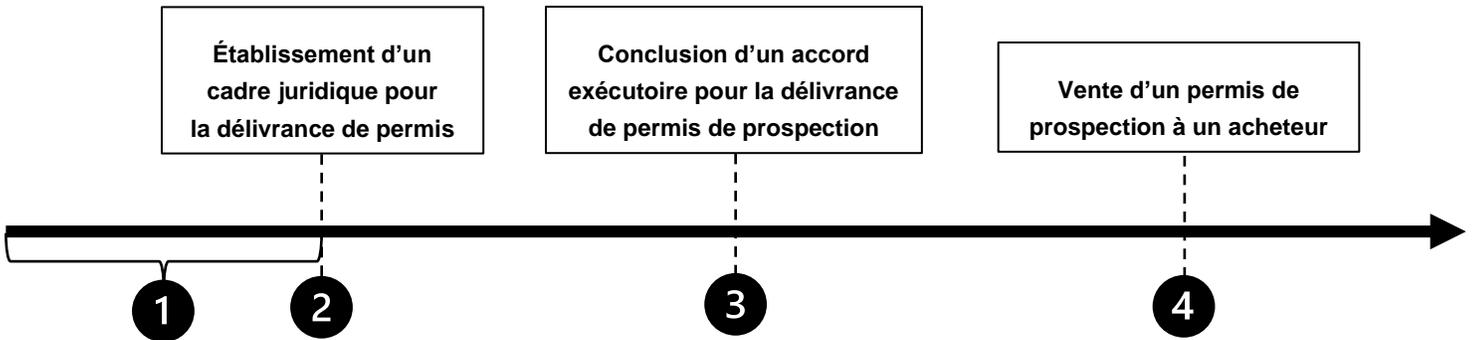
- C.4. Une entité publique prévoit d'exercer son pouvoir souverain afin d'établir un cadre juridique visant la délivrance de permis de prospection à des entités non liées. Avant l'établissement de ce cadre, il n'existe aucun mécanisme juridique encadrant la délivrance de permis de prospection par l'entité publique.
- C.5. La chronologie qui suit illustre une série d'événements types qui mène à la vente de permis de prospection et présente une analyse de la comptabilisation d'un actif à chacune des étapes. Comme il est mentionné plus haut, les principes énoncés dans le Cadre conceptuel empêcheraient la comptabilisation à titre d'actif au titre du pouvoir souverain à lui seul.
- C.6. Toutefois, comme il est illustré ci-dessous, une fois que l'entité publique a exercé son pouvoir souverain en établissant un cadre juridique visant la délivrance de permis, un tel cadre facilite la vente de permis, ce qui donne alors lieu à la comptabilisation d'un actif.

---

<sup>62</sup> Cadre conceptuel de l'IPSASB, paragraphe BC5.18.

<sup>63</sup> Pour obtenir de plus amples renseignements sur le projet sur les revenus, voir la page <http://www.ipsasb.org/consultations-projects/revenue>.

## Chronologie



- 1) Avant l'établissement d'un cadre juridique, il n'existe aucun mécanisme juridique encadrant la délivrance de permis de prospection par l'entité publique – autrement dit, l'existence d'un permis de prospection ne pourrait pas être reconnue par la loi applicable du pays. Par conséquent, pendant cette période, il ne serait pas possible de comptabiliser un actif, étant donné qu'aucune ressource n'est contrôlée par l'entité publique du fait d'un événement passé.
- 2) Une fois établi le cadre juridique visant la délivrance de permis, l'existence d'un permis de prospection pourra être reconnue par la loi applicable du pays. À cette étape de la chronologie des événements, l'entité publique peut commencer à négocier avec d'autres entités en vue de vendre des permis de prospection. Toutefois, étant donné qu'aucun événement passé n'a encore eu lieu, il n'y a toujours pas d'actif à comptabiliser. Qui plus est, l'entité publique ne dispose d'aucune information concernant la façon de mesurer un actif, par exemple la quantité de permis qui seront vendus, le cas échéant, le moment où ces permis seraient vendus, ou encore le fait que les permis soient vendus à un montant fixe ou variable. Par conséquent, même après l'établissement d'un cadre juridique visant la délivrance de permis, l'entité publique ne pourrait pas comptabiliser d'actif, étant donné qu'aucun événement passé n'a eu lieu et qu'il n'existe aucune information qui permette de mesurer un actif potentiel.
- 3) À cette étape, aucun actif ne peut être comptabilisé au titre du pouvoir souverain à lui seul de l'entité publique. Toutefois, étant donné que l'entité publique a exercé son pouvoir souverain en établissant un cadre juridique, elle a été en mesure de vendre des permis. Une fois que l'entité publique a conclu un accord exécutoire en vue de la vente d'un permis à un acheteur, elle doit déterminer s'il y a une incidence sur le plan de la comptabilisation des revenus. Il convient de préciser qu'une telle incidence comptable découlerait de l'accord exécutoire et qu'elle ne représenterait **pas** la comptabilisation d'un actif au titre du pouvoir souverain de l'entité publique.
- 4) Lorsqu'un permis est délivré, l'entité publique comptabilise habituellement un actif au titre de la contrepartie (p. ex., un encaissement ou une créance) reçue du bénéficiaire du permis. Bien que ce soit l'exercice du pouvoir souverain qui ait rendu possibles la délivrance du permis et la comptabilisation ultérieure à l'actif de l'encaissement ou de la créance, l'actif comptabilisé ne représente **pas** en soi le pouvoir souverain. Il représente plutôt un encaissement ou une créance, ou encore le droit contractuel de recevoir de la trésorerie.

## Annexe D : Indications émanant des normes internationales, nationales et statistiques existantes sur les ressources du sous-sol et les activités connexes

D.1. Le tableau qui suit résume les indications émanant des normes comptables internationales, nationales et statistiques sur les ressources du sous-sol. Les sujets sont présentés dans le même ordre que les sections du chapitre 3 : Ressources du sous-sol.

Sujet	Normes IFRS	Normes comptables nationales	Normes statistiques internationales <sup>64</sup>
<b>Description des ressources du sous-sol</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aucune définition explicite n'est fournie. Toutefois, IFRS 6 mentionne que les ressources minérales comprennent les minerais, le pétrole, le gaz naturel et autres ressources non renouvelables similaires.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>GRAP de l'Afrique du Sud (GRAP AS) : Ces normes ne contiennent pas de définition ni de description précise des ressources du sous-sol. Toutefois, les ressources du sous-sol font partie des « ressources non vivantes », définies comme des ressources autres que des ressources biologiques, qui sont d'origine naturelle et qui n'ont pas été extraites.</li> <li>FASAB : Ne fournit pas de définition ni de description précise des ressources du sous-sol. Toutefois, les termes « ressources naturelles fédérales », « ressources pétrolières et de gaz naturel fédérales » et « ressources naturelles non renouvelables » sont définis par référence aux ressources telles que le pétrole, le gaz naturel et le charbon.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>SCN 2008 : Les ressources minérales et énergétiques comprennent les réserves minérales et énergétiques situées sur ou sous la surface de la terre qui sont économiquement exploitables dans l'état actuel de la technologie et eu égard aux prix relatifs. Il peut par exemple s'agir de réserves connues de charbon, de pétrole, de gaz ou d'autres combustibles, de même que de minerais métalliques et non métalliques.</li> </ul>

<sup>64</sup> La colonne « Normes statistiques internationales » du tableau ne reflète que les indications contenues dans le SCN de 2008. Les normes statistiques internationales comprennent le SCN de 2008, le MSFP 2014 (lequel découle du SCN 2008), et le Cadre central du Système de comptabilité économique et environnementale, qui fournit des indications sur des éléments autres que les actifs économiques et n'est pas directement comparable aux normes IFRS et aux normes comptables nationales. Voir l'[Annexe F](#) pour de plus amples renseignements.

RESSOURCES NATURELLES

Sujet	Normes IFRS	Normes comptables nationales	Normes statistiques internationales <sup>64</sup>
<p><b>Traitement comptable des activités liées aux ressources du sous-sol</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les permis qui confèrent le droit d'extraire des ressources du sous-sol sont comptabilisés comme des immobilisations incorporelles selon IAS 38, <i>Immobilisations incorporelles</i>.</li> <li>• Les coûts de prospection et d'évaluation sont comptabilisés selon IFRS 6, <i>Prospection et évaluation de ressources minérales</i>, qui permet à l'entité de déterminer une méthode comptable précisant quelles dépenses sont comptabilisées en actifs.</li> <li>• IFRS 6 indique également que les coûts liés à la mise en valeur sont comptabilisés selon IAS 38 et le Cadre conceptuel de l'IASB.</li> <li>• Les coûts d'extraction sont comptabilisés en tant que stocks selon IAS 2 <i>Stocks</i>.</li> <li>• IFRIC 20 <i>Frais de découverte engagés pendant la phase d'exploitation d'une mine à ciel ouvert</i>, traite de la comptabilisation et de la mesure des coûts engagés afin d'enlever les matériaux de surface pendant les phases de mise en valeur et d'exploitation d'une mine. Ces coûts sont comptabilisés soit en tant qu'actif non courant au titre des opérations de découverte, soit en tant que stocks, en fonction de la proportion de minerai dans la couche enlevée dans le cadre des opérations de découverte. Il est à noter que</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• GRAP AS : Aucune indication particulière n'est fournie sur les activités de découverte ou de prospection et d'évaluation. Toutefois, les normes GRAP 12, <i>Inventories</i>, et GRAP 31, <i>Intangible Assets</i>, sont fondées sur les normes IPSAS 12 et IPSAS 31, lesquelles s'appliquent aux permis ainsi qu'aux activités d'extraction et de mise en valeur.</li> <li>• FASAB : La norme SFFAS 38 mentionne que le gouvernement fédéral ne se livre qu'à des activités de prospection. Aucune indication explicite n'est fournie sur les autres activités liées aux ressources du sous-sol.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SCN 2008 : Les permis visant l'utilisation de ressources naturelles sont traités comme des droits de propriété. Voir l'<a href="#">Annexe F</a> pour de plus amples renseignements.</li> <li>• SCN 2008 : Immobilisations – La prospection minière et l'évaluation doivent être évaluées soit sur la base des montants versés en vertu des contrats passés à cette fin avec d'autres unités institutionnelles, soit sur la base des coûts engagés si l'activité est menée pour compte propre. Ces coûts doivent tenir compte du rendement du capital fixe au titre de l'activité de prospection. La partie des coûts liés à l'activité de prospection menée à terme qui n'ont pas encore été radiés doivent être réévalués aux prix et coûts de la période courante.</li> </ul>

RESSOURCES NATURELLES

Sujet	Normes IFRS	Normes comptables nationales	Normes statistiques internationales <sup>64</sup>
	<p>l'actif au titre des opérations de découverte est classé comme une immobilisation corporelle ou incorporelle, selon le classement de l'actif global au titre des droits miniers.</p>		
<p><b>Application de la définition d'un actif aux ressources du sous-sol</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'IASB a conclu que les minéraux non extraits, le pétrole et le gaz (ainsi que les autres ressources naturelles non renouvelables) ne devaient pas être comptabilisés dans les états financiers.</li> <li>• L'IASB souligne que le seul actif à comptabiliser est l'actif au titre des droits d'accès aux gisements de minerais, de pétrole et de gaz, ainsi que toute amélioration de cet actif au titre des droits d'accès. Les gisements de minerais, de pétrole et de gaz sous-jacents sont seulement comptabilisés à titre d'immobilisations corporelles après l'extraction<sup>65</sup>.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• GRAP AS : Les ressources non vivantes, qui comprennent les ressources du sous-sol, ne sont pas comptabilisées dans les états financiers.</li> <li>• FASAB : Les ressources pétrolières et de gaz naturel fédérales et les ressources naturelles autres que le pétrole et le gaz ne sont pas comptabilisées dans les états financiers établis selon la comptabilité d'exercice.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SCN 2008 : Les ressources naturelles ne sont qualifiées d'actifs économiques que si des droits de propriété ont été établis et sont effectivement exercés, et si elles permettent aux propriétaires de bénéficier d'avantages économiques. Par conséquent, les ressources d'origine naturelle ne sont pas des actifs économiques :             <ul style="list-style-type: none"> <li>○ s'il n'est pas possible d'établir sur elles des droits de propriété (c'est le cas de l'air ou des océans) ;</li> <li>○ si elles n'appartiennent en réalité à aucune unité institutionnelle (p. ex., lorsqu'elles sont si éloignées ou inaccessibles qu'aucune unité institutionnelle n'est en mesure d'exercer les droits de propriété) ; ou</li> <li>○ s'il n'est pas possible de les extraire ou de les vendre en raison de lacunes quant à la technologie, aux connaissances scientifiques et à l'infrastructure économique (p. ex., dans le cas de gisements de minéraux qui ne</li> </ul> </li> </ul>

<sup>65</sup> Document de réflexion DP/2010/1 de l'IASB, *Extractive Activities*, paragraphe 3.27.

RESSOURCES NATURELLES

Sujet	Normes IFRS	Normes comptables nationales	Normes statistiques internationales <sup>64</sup>
			sont pas commercialement exploitables dans un avenir prévisible).
<b>Incertitude relative à l'existence</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cette question est abordée parallèlement à celle de l'incertitude relative à la mesure (dans l'estimation de la quantité et de la valeur) dans le document de réflexion de l'IASB. Voir ci-dessous.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• GRAP AS : Dans la base des conclusions de la norme GRAP 110, il est indiqué que les ressources non vivantes ne sont pas comptabilisées, puisqu'il est peu probable que l'entité retire des avantages d'une ressource dont l'existence est incertaine.</li> <li>• FASAB : La norme SFFAS 38 précise que le pétrole, le gaz et les autres ressources naturelles ne sont pas comptabilisés, en raison de l'incapacité à mesurer de façon fiable la quantité et la valeur de ces réserves et ressources.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SCN 2008 : Le traitement du concept d'incertitude relative à l'existence dans le SCN 2008 diffère de celui des référentiels comptables. Le SCN 2008 mentionne que les actifs du sous-sol sont définis comme les ressources du sous-sol <i>connues</i> de charbon, de pétrole, de gaz naturel et de minéraux métalliques ou non métalliques qui sont économiquement exploitables compte tenu de l'état actuel de la technologie et des prix relatifs.</li> </ul>
<b>Mesure et obligations d'information proposées</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'IASB souligne que dans le cas des ressources du sous-sol, le coût historique ne fournit généralement pas d'informations pertinentes, et les valeurs actuelles établies par l'entité ne sont pas considérées comme une représentation fidèle, en raison de leur caractère subjectif et du degré d'incertitude d'estimation qu'elles comportent<sup>66</sup>.</li> <li>• Un certain nombre de méthodes d'estimation reconnues mondialement sont utilisées pour estimer les quantités de ressources non extraites en fonction d'études et de modèles géologiques. Il s'agit notamment de</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• GRAP AS : La base des conclusions de la norme GRAP 110 souligne qu'il est peu probable que l'entité puisse mesurer de façon fiable les ressources non vivantes, en raison de l'incertitude relative à la mesure. Certaines informations doivent être fournies dans les états financiers, notamment la responsabilité liée à la garde des ressources non vivantes, une description de la nature et du type des ressources non vivantes dont l'entité a la responsabilité, tout passif ou passif éventuel connexe, de même que le montant de la</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SCN 2008 : La valeur des ressources minérales et énergétiques présentée au bilan est déterminée par la valeur actuelle des revenus nets escomptés de leur exploitation commerciale.</li> <li>• SCN 2008 : Aucune indication explicite n'est fournie concernant les informations à fournir sur les ressources minérales et énergétiques.</li> </ul>

<sup>66</sup> Document de réflexion DP/2010/1 de l'IASB, *Extractive Activities*, paragraphe 4.83.

RESSOURCES NATURELLES

Sujet	Normes IFRS	Normes comptables nationales	Normes statistiques internationales <sup>64</sup>
	<p>l'Australian Code for Reporting of Exploration Results, Mineral Resources and Ore Resources, mis au point par l'Australasian Joint Ore Reserves Committee (JORC Code), de même que de modèles élaborés par la Society of Petroleum Engineers Classification System (SPE), le World Petroleum Council (WPC) et l'American Association of Petroleum Geologists (AAPG).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ces méthodes nécessitent le recours à des données géologiques et autres, y compris les résultats de tests de forage, en vue d'établir un modèle visant à estimer la quantité et la qualité des ressources dans un secteur.</li> <li>• Toutefois, les réserves et les ressources ne sont pas mesurées dans les états financiers, étant donné que les ressources du sous-sol ne sont pas comptabilisées à titre d'actifs dans les états financiers.</li> <li>• Les informations concernant les quantités estimées de réserves et de ressources sont souvent fournies dans les informations complémentaires, conformément aux exigences réglementaires applicables aux sociétés cotées en bourse du secteur de l'extraction.</li> </ul>	<p>contrepartie reçue de tiers en échange de ressources non vivantes.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• FASAB : Les réserves ne sont pas mesurées dans les états financiers, puisqu'elles ne sont pas comptabilisées à titre d'actifs. Toutefois, un tableau des redevances estimatives et des autres revenus tirés de ressources naturelles fédérales doit être présenté en dehors des états financiers, dans les informations complémentaires requises.</li> </ul>	

## Annexe E : Indications émanant des normes internationales, nationales et statistiques existantes sur l'eau et les activités connexes

E.1. Le tableau qui suit résume les indications des normes comptables internationales, nationales et statistiques sur l'eau dans son état naturel. Les sujets sont présentés dans le même ordre que les sections du chapitre 4 : Ressources en eau.

Sujet	Normes IFRS	Normes comptables nationales <sup>67</sup>	Normes statistiques internationales <sup>64</sup>
<b>Description de l'eau dans son état naturel</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aucune définition ni aucune description explicite n'est fournie.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>GRAP AS : L'eau est visée par la définition de « ressources non vivantes », définies comme des ressources autres que des ressources biologiques, qui sont d'origine naturelle et qui n'ont pas été extraites.</li> <li>FASAB : Aucune définition ni aucune description n'est fournie.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>SCN 2008 : Les ressources en eau comprennent les réserves d'eau souterraines et de surface utilisées pour l'extraction, dans la mesure où leur rareté conduit à l'exercice des droits de propriété ou d'utilisation, leur donne une valeur marchande et justifie certaines mesures de contrôle économique. Cette définition comprend les rivières, les lacs, les réservoirs artificiels et autres captages de surface, outre les aquifères et autres ressources en eau souterraines.</li> </ul>
<b>Traitement comptable des activités liées à l'eau dans son état naturel</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Les permis qui confèrent le droit d'extraire des ressources en eau sont comptabilisés à titre d'immobilisations incorporelles selon IAS 38 <i>Immobilisations incorporelles</i>.</li> <li>La vente de permis liés à des ressources en eau est comptabilisée</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>GRAP AS : Les normes GRAP 12, <i>Inventories</i>, et GRAP 31, <i>Intangible Assets</i>, sont fondées sur les normes IPSAS 12 et IPSAS 31, lesquelles s'appliquent respectivement au traitement comptable des coûts d'extraction et des permis. La vente</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>SCN 2008 : Les permis d'exploitation de ressources naturelles sont traités comme des droits de propriété. Voir <a href="#">l'annexe F</a> pour de plus amples renseignements.</li> <li>SCN 2008 : Aucune indication explicite n'est fournie sur les autres</li> </ul>

<sup>67</sup> Les normes comptables australiennes concernant les ressources en eau (Australian Water Accounting Standards) n'ont pas été prises en considération, car elles fournissent uniquement des indications pour l'identification, la comptabilisation et la quantification des ressources en eau, de même que pour la certification et la fourniture d'informations à leur égard. Le champ d'application de ces normes englobe l'eau à la phase terrestre du cycle de l'eau, mais il n'inclut pas l'eau à la phase marine ou atmosphérique. Par exemple, l'eau de mer stockée est considérée comme étant à la phase terrestre et entre donc dans le champ d'application des normes, alors que l'eau de mer qui se trouve dans l'océan est considérée comme étant à la phase marine, de sorte qu'elle n'entre pas dans le champ d'application.

RESSOURCES NATURELLES

Sujet	Normes IFRS	Normes comptables nationales <sup>67</sup>	Normes statistiques internationales <sup>64</sup>
	<p>à titre de produits selon IFRS 15 <i>Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients</i>.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les coûts d'extraction sont comptabilisés à titre de stocks selon IAS 2 <i>Stocks</i>.</li> <li>• Les structures artificielles sont comptabilisées à titre d'immobilisations corporelles selon IAS 16 <i>Immobilisations corporelles</i>.</li> </ul>	<p>des permis liés à des ressources en eau est comptabilisée à titre de revenus selon la norme GRAP 9, <i>Revenue from Exchange Transactions</i>.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• FASAB : La norme SFFAS 38 ne fournit aucune indication explicite sur les activités liées à l'eau dans son état naturel.</li> </ul>	<p>activités liées à l'eau dans son état naturel.</p>
<p><b>Application de la définition d'un actif à l'eau dans son état naturel</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aucune indication explicite n'est fournie à l'égard de l'eau non extraite.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• GRAP AS : Les ressources non vivantes, qui comprennent l'eau, ne sont pas comptabilisées dans les états financiers.</li> <li>• FASAB : Les ressources naturelles ne sont pas comptabilisées dans les états financiers établis selon la comptabilité d'exercice.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SCN 2008 : Les ressources naturelles ne sont qualifiées d'actifs économiques que si des droits de propriété ont été établis et sont effectivement exercés, et si elles permettent aux propriétaires de bénéficier d'avantages économiques. Par conséquent, les ressources d'origine naturelle ne sont pas des actifs économiques : <ul style="list-style-type: none"> <li>○ s'il n'est pas possible d'établir sur elles des droits de propriété (c'est le cas de l'air ou des océans) ;</li> <li>○ si elles n'appartiennent en réalité à aucune unité institutionnelle (p. ex., lorsqu'elles sont si éloignées ou inaccessibles qu'aucune unité institutionnelle n'est en mesure d'exercer les droits de propriété) ; ou</li> <li>○ s'il n'est pas possible de les extraire ou de les vendre en raison de lacunes quant à la technologie, aux connaissances scientifiques et à l'infrastructure</li> </ul> </li> </ul>

RESSOURCES NATURELLES

Sujet	Normes IFRS	Normes comptables nationales <sup>67</sup>	Normes statistiques internationales <sup>64</sup>
			économique (p. ex., dans le cas de gisements de minéraux qui ne sont pas commercialement exploitables dans un avenir prévisible).
<b>Incertitude relative à l'existence</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aucune indication explicite n'est fournie au sujet de l'eau non extraite.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>GRAP AS : Dans la base des conclusions de la norme GRAP 110, il est indiqué que les ressources non vivantes ne sont pas comptabilisées, puisqu'il est peu probable que l'entité tire avantage d'une ressource dont l'existence est incertaine.</li> <li>FASAB : La norme SFFAS 38 précise que le pétrole, le gaz et les autres ressources naturelles ne sont pas comptabilisés, en raison de l'incapacité à mesurer de façon fiable la quantité et la valeur de ces réserves et ressources.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>SCN 2008 : Aucune indication explicite n'est fournie au sujet de l'eau non extraite.</li> </ul>
<b>Mesure de l'eau dans son état naturel et obligations d'information connexes proposées</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aucune indication explicite n'est fournie au sujet de la mesure de l'eau dans son état naturel et des obligations d'information connexes.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>GRAP AS : Les ressources non vivantes ne sont pas mesurées dans les états financiers, puisqu'elles ne sont pas comptabilisées à titre d'actifs. Certaines informations doivent être fournies dans les états financiers, notamment la responsabilité liée à la garde des ressources non vivantes, une description de la nature et du type des ressources non vivantes dont l'entité a la responsabilité, tout passif ou passif éventuel connexe, de même que le montant de la contrepartie reçue de tiers en échange de ressources non vivantes.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>SCN 2008 : La valeur des ressources en eau présentée au bilan est déterminée par la valeur actuelle des revenus nets escomptés de leur exploitation commerciale. Si les revenus nets ne peuvent être mesurés, des estimations basées sur les droits d'accès peuvent être utilisées.</li> <li>SCN 2008 : S'il est impossible de séparer la valeur des eaux de surface de celle du terrain associé, l'ensemble doit être classé dans la catégorie représentant la plus grande part de la valeur totale.</li> </ul>

RESSOURCES NATURELLES

Sujet	Normes IFRS	Normes comptables nationales <sup>67</sup>	Normes statistiques internationales <sup>64</sup>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>FASAB : Un tableau des redevances estimatives et des autres revenus tirés de ressources naturelles fédérales doit être présenté en dehors des états financiers, dans les informations complémentaires requises. Il n'existe toutefois aucune indication explicite concernant l'eau.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>SCN 2008 : Aucune indication particulière n'est donnée quant aux informations à fournir sur l'eau dans son état naturel.</li> </ul>

## Annexe F : Indications émanant des normes internationales, nationales et statistiques existantes sur les ressources biologiques et les activités connexes

F.1. Le tableau qui suit résume les indications émanant des normes comptables internationales, nationales et statistiques sur les ressources biologiques. Les sujets sont présentés dans le même ordre que les sections du chapitre 5 : Ressources biologiques.

Sujet	Normes IFRS	Normes comptables nationales	Normes statistiques internationales <sup>64</sup>
<b>Description des ressources biologiques</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aucune définition ni aucune description n'est fournie.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>GRAP AS : Les ressources biologiques sont des ressources qui subissent une transformation biologique. La définition des ressources biologiques fournie dans les normes GRAP semble très large : elle englobe les organismes vivants qui ont fait l'objet d'une intervention humaine et qui entrent dans le champ d'application des normes sur l'agriculture et sur les immobilisations corporelles.</li> <li>FASAB : Aucune définition ni aucune description n'est fournie.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>SCN 2008 : Les ressources biologiques non cultivées comprennent les animaux, oiseaux, poissons et végétaux fournissant une production unique ou répétée sur lesquels des droits de propriété sont exercés, mais dont la croissance naturelle ou la régénération n'est pas placée sous le contrôle direct et la responsabilité d'unités institutionnelles et n'est pas gérée par celles-ci. On peut citer comme exemple les forêts vierges et les pêches non exploitées situées sur le territoire national qui sont déjà exploitables à des fins économiques ou qui sont susceptibles de l'être dans un proche avenir.</li> </ul>

RESSOURCES NATURELLES

Sujet	Normes IFRS	Normes comptables nationales	Normes statistiques internationales <sup>64</sup>
<p><b>Traitement comptable des activités liées aux ressources biologiques</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les activités agricoles entrent dans le champ d'application d'IAS 41 <i>Agriculture</i>, sur laquelle est fondée la norme IPSAS 27.</li> <li>• Le traitement comptable des plantes productrices et des actifs biologiques utilisés dans des activités autres qu'agricoles entre dans le champ d'application des normes IAS 2 <i>Stocks</i>, et IAS 16 <i>Immobilisations corporelles</i>, sur lesquelles sont fondées les normes IPSAS 12 et IPSAS 17.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• GRAP AS : Indications similaires à celles des normes IFRS.</li> <li>• FASAB : Aucune indication explicite n'est fournie sur les activités liées aux ressources biologiques.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SCN 2008 : Permis d'exploitation des ressources naturelles. Voir l'<a href="#">Annexe F</a> pour de plus amples renseignements.</li> <li>• SCN 2008 : Aucune indication explicite n'est fournie sur les autres activités liées aux ressources biologiques.</li> </ul>

RESSOURCES NATURELLES

Sujet	Normes IFRS	Normes comptables nationales	Normes statistiques internationales <sup>64</sup>
<p><b>Application de la définition d'un actif aux ressources biologiques</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aucune indication explicite n'est fournie sur les ressources biologiques.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• GRAP AS : Les ressources biologiques sont comptabilisées à titre d'actifs si, et seulement si, il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associés à l'actif iront à l'entité, et le coût ou la juste valeur de l'actif peut être mesuré de façon fiable.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SCN 2008 : Les ressources naturelles ne sont qualifiées d'actifs économiques que si des droits de propriété ont été établis et sont effectivement exercés, et si elles permettent aux propriétaires de bénéficier d'avantages économiques. Par conséquent, les ressources d'origine naturelle ne sont pas des actifs économiques :             <ul style="list-style-type: none"> <li>○ s'il n'est pas possible d'établir sur elles des droits de propriété (c'est le cas de l'air ou des océans) ;</li> <li>○ si elles n'appartiennent en réalité à aucune unité institutionnelle (p. ex., lorsqu'elles sont si éloignées ou inaccessibles qu'aucune unité institutionnelle n'est en mesure d'exercer les droits de propriété) ; ou</li> <li>○ s'il n'est pas possible de les extraire ou de les vendre en raison de lacunes quant à la technologie, aux connaissances scientifiques et à l'infrastructure économique (p. ex., dans le cas de gisements de minéraux qui ne sont pas commercialement exploitables dans un avenir prévisible).</li> </ul> </li> </ul>

RESSOURCES NATURELLES

Sujet	Normes IFRS	Normes comptables nationales	Normes statistiques internationales <sup>64</sup>
<b>Incertitude relative à l'existence</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aucune indication explicite n'est fournie à l'égard des ressources biologiques.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>GRAP AS : Seules les ressources biologiques qui répondent à la définition d'un actif (ce qui comprend la prise en compte de l'incertitude relative à l'existence) et qui peuvent être mesurées de façon fiable sont comptabilisées.</li> <li>FASAB : La norme SFFAS 38 précise que le pétrole, le gaz et les autres ressources naturelles ne sont pas comptabilisés, en raison de l'incapacité à mesurer de façon fiable la quantité et la valeur de ces réserves et ressources.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>SCN 2008 : Aucune indication explicite n'est fournie sur les ressources biologiques.</li> </ul>
<b>Mesure</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aucune indication explicite n'est fournie.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>GRAP AS : Voir les indications ci-dessus concernant la mesure.</li> <li>FASAB : Voir les indications ci-dessus concernant la mesure.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>SCN 2008 : La valeur des ressources biologiques non cultivées présentée au bilan est déterminée par la valeur actuelle des revenus nets escomptés de leur exploitation commerciale.</li> </ul>

RESSOURCES NATURELLES

Sujet	Normes IFRS	Normes comptables nationales	Normes statistiques internationales <sup>64</sup>
<p><b>Informations à fournir</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aucune indication explicite n'est fournie.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>GRAP AS : La norme GRAP 110 exige la fourniture des informations suivantes sur les ressources biologiques : la base de mesure utilisée, le mode d'amortissement et la durée d'utilité, le rapprochement des valeurs comptables d'une période à l'autre, les ressources biologiques qui sont prêtées ou empruntées à d'autres entités, les restrictions et les engagements, les montants réévalués, les principaux jugements portés, les hypothèses appliquées, de même que la contrepartie reçue à la disposition d'une ressource biologique.</li> <li>FASAB : Un tableau des redevances estimatives et des autres revenus tirés de ressources naturelles fédérales doit être présenté en dehors des états financiers, dans les informations complémentaires requises. Il n'existe toutefois aucune indication explicite concernant les ressources biologiques.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>SCN 2008 : Aucune indication explicite n'est donnée concernant les informations à fournir sur les ressources biologiques.</li> </ul>

## Annexe G : Indications émanant des normes statistiques internationales

### Introduction

- G.1. En s'appuyant sur son Cadre conceptuel et son document de politique concernant les statistiques des finances publiques, l'IPSASB a passé en revue les indications pertinentes liées aux ressources naturelles contenues dans le Système de comptabilité nationale de 2008 (SCN 2008)<sup>68</sup>, le Cadre central du Système de comptabilité économique et environnementale de 2012<sup>69</sup> (Cadre central du SCEE), et le *Manuel des statistiques des finances publiques* de 2014<sup>70</sup> (MSFP 2014). Étant donné que toutes les normes statistiques internationales sont en cours de révision, la présente annexe portera principalement sur les indications du SCN 2008 et du Cadre central du SCEE qui concernent le présent document de consultation, de manière à établir un lien avec les principaux aspects du SCN 2008 qui font l'objet d'une révision, lesquels sont également présentés dans cette annexe. Les indications du MSFP 2014 sont également abordées à la fin de la présente annexe à titre exceptionnel, à des fins de comparaison avec le SCN 2008.
- G.2. L'IPSASB s'est penché sur les indications du SCN 2008, du Cadre central du SCEE et du MSFP 2014 qui se rapportent à chaque élément de ressource naturelle entrant dans le champ d'application du présent document de consultation. Des extraits du SCN 2008 et du Cadre central du SCEE, qui contiennent les principales indications prises en compte dans l'élaboration du document de consultation, sont présentés plus loin.

### Identification et objectifs des normes statistiques internationales

- G.3. Le SCN 2008 est un cadre statistique qui fournit une série détaillée, cohérente et flexible de comptes macroéconomiques servant à mesurer l'activité économique et conçu à des fins d'analyse économique, de prise de décisions et d'élaboration de politiques. Il a été préparé et publié sous les auspices des Nations Unies, de la Commission européenne, de l'Organisation de coopération et de développement économiques, du Fonds monétaire international et de la Banque mondiale.
- G.4. Le Cadre central du SCEE est la première norme statistique internationale de comptabilité économique et environnementale qui permet d'appréhender les interactions entre l'économie et l'environnement à des fins d'élaboration de politiques, d'analyse et de recherche. Il a été préparé et publié sous les auspices des Nations Unies, de la Commission européenne, de l'Organisation des Nations Unies pour l'alimentation et l'agriculture, de l'Organisation de coopération et de développement économiques, du Fonds monétaire international et de la Banque mondiale.
- G.5. Publié par le Fonds monétaire international, le MSFP 2014 décrit un cadre spécialisé de statistiques macroéconomiques destiné à servir les besoins de l'analyse fiscale et budgétaire.

---

<sup>68</sup> <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/sna2008fr.pdf>

<sup>69</sup> [https://seea.un.org/sites/seea.un.org/files/seea\\_cf\\_final\\_fr.pdf](https://seea.un.org/sites/seea.un.org/files/seea_cf_final_fr.pdf)

<sup>70</sup> [https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal\\_fre.pdf](https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal_fre.pdf)

## Indications du SCN 2008

### *Description générale des ressources naturelles*

- G.6. Selon les paragraphes 10.14 et 10.15 du SCN 2008, les ressources naturelles sont un type d'actifs non produits, comme le sont aussi i) les contrats, baux et licences, et ii) les fonds commerciaux et autres actifs commerciaux.
- G.7. Les ressources naturelles sont des ressources d'origine naturelle, comme les terrains, les ressources en eau, les forêts non cultivées et les gisements de minéraux, et possèdent une valeur économique.
- G.8. Selon les paragraphes 10.166 à 10.169 du SCN 2008, les ressources naturelles ne sont qualifiées d'actifs économiques que si :
- a) les droits de propriété ont été établis et sont effectivement exercés ;
  - b) elles permettent aux propriétaires de bénéficier d'avantages économiques.
- G.9. Par conséquent, les ressources d'origine naturelle ne sont pas des actifs économiques :
- a) s'il n'est pas possible d'établir sur elles des droits de propriété (c'est le cas de l'air ou des océans) ;
  - b) si elles n'appartiennent en réalité à aucune unité institutionnelle (p. ex., lorsqu'elles sont si éloignées ou inaccessibles qu'aucune unité institutionnelle n'est en mesure d'exercer les droits de propriété) ; ou
  - c) s'il n'est pas possible de les extraire ou de les vendre en raison de lacunes quant à la technologie, aux connaissances scientifiques et à l'infrastructure économique (p. ex., dans le cas de gisements de minéraux qui ne sont pas commercialement exploitables dans un avenir prévisible).
- G.10. Le SCN 2008 fait une distinction entre plusieurs types de ressources naturelles :
- a) terrains ;
  - b) ressources minérales et énergétiques ;
  - c) ressources biologiques non cultivées ;
  - d) ressources en eau ;
  - e) autres ressources naturelles (p. ex., le spectre de fréquences radio).
- G.11. Les paragraphes ci-dessous exposent les indications du SCN 2008 sur les types de ressources naturelles qui sont liées aux éléments de ressources naturelles décrits dans le présent document de consultation.

### *Ressources minérales et énergétiques*

- G.12. Selon le paragraphe 10.179 du SCN 2008, les ressources minérales et énergétiques comprennent les réserves minérales et énergétiques situées sur ou sous la surface de la terre qui sont économiquement exploitables dans l'état actuel de la technologie et eu égard aux prix relatifs. Il peut par exemple s'agir de réserves connues de charbon, de pétrole, de gaz ou d'autres combustibles, de même que de minerais métalliques et non métalliques.

- G.13. Selon le SCN 2008, les acquisitions et cessions de gisements de ressources minérales et énergétiques dans lesquelles la propriété de ces actifs passe d'une unité institutionnelle à une autre sont portées au compte de capital.
- G.14. La découverte de nouveaux gisements exploitables, que ce soit à la suite d'explorations ou de relevés scientifiques systématiques ou par hasard, ou dont l'exploitation devient économiquement avantageuse en raison du progrès technique ou d'un changement des prix relatifs, est portée au compte des autres changements de volume d'actifs<sup>71</sup>.
- G.15. En outre, l'épuisement des ressources minérales et énergétiques qui résulte de leur extraction à des fins productives est porté au compte des autres changements de volume d'actifs<sup>72</sup>.
- G.16. Selon le SCN 2008, la valeur des ressources minérales et énergétiques souterraines présentée au bilan est déterminée par la valeur actuelle des revenus nets escomptés de leur exploitation commerciale<sup>73</sup>.
- G.17. Dans le cas précis où l'entité qui extrait une ressource est différente du propriétaire de celle-ci, et où il n'existe pas de façon entièrement satisfaisante d'enregistrer la valeur de l'actif en la répartissant entre le propriétaire légal et l'exploitant, l'intégralité de la ressource apparaît dans le bilan du propriétaire légal et les paiements effectués par l'exploitant au propriétaire sont présentés à titre de loyers<sup>74</sup>. Par exemple, dans certains pays, les ressources pétrolières appartiennent à l'État, et c'est celui-ci qui permet aux sociétés de les extraire.

*Ressources biologiques non cultivées*

- G.18. Selon le paragraphe 10.182 du SCN 2008, les ressources biologiques non cultivées comprennent les animaux, oiseaux, poissons et végétaux fournissant une production unique ou répétée sur lesquels des droits de propriété sont exercés, mais dont la croissance naturelle ou la régénération n'est pas placée sous le contrôle direct et la responsabilité d'unités institutionnelles et n'est pas gérée par celles-ci. On peut citer comme exemple les forêts vierges et les pêches non exploitées situées sur le territoire national qui sont déjà exploitables à des fins économiques ou qui sont susceptibles de l'être dans un proche avenir.
- G.19. Selon le SCN 2008, les acquisitions et cessions de ressources biologiques non cultivées dans lesquelles la propriété de ces actifs passe d'une unité institutionnelle à une autre sont portées au compte de capital<sup>75</sup>.
- G.20. La croissance naturelle de ressources biologiques non cultivées est portée au compte des autres changements de volume d'actifs, étant donné qu'elle n'est pas placée sous le contrôle direct et la responsabilité d'unités institutionnelles et qu'elle n'est pas gérée par celles-ci<sup>76</sup>. En outre, l'épuisement de la ressource biologique non cultivée par suite de la récolte, du déboisement ou de toute autre utilisation allant au-delà des niveaux d'exploitation durable est porté au compte des autres changements de volume d'actifs<sup>77</sup>.

---

<sup>71</sup> SCN 2008, par. 12.18.

<sup>72</sup> SCN 2008, par. 10.179.

<sup>73</sup> SCN 2008, par. 10.49.

<sup>74</sup> SCN 2008, par. 10.50.

<sup>75</sup> SCN 2008, par. 10.182.

<sup>76</sup> SCN 2008, par. 12.19.

<sup>77</sup> SCN 2008, par. 12.27.

- G.21. Selon le SCN 2008, la valeur des ressources biologiques non cultivées présentée au bilan est déterminée par la valeur actuelle des revenus nets escomptés de leur exploitation commerciale<sup>78</sup>.

*Ressources en eau*

- G.22. Selon le paragraphe 10.184 du SCN 2008, les ressources en eau comprennent les réserves d'eau souterraines et de surface utilisées pour l'extraction, dans la mesure où leur rareté conduit à l'exercice des droits de propriété ou d'utilisation, leur donne une valeur marchande et justifie certaines mesures de contrôle économique. Cette définition comprend les rivières, les lacs, les réservoirs artificiels et autres captages de surface, outre les aquifères et autres ressources en eau souterraines<sup>79</sup>.
- G.23. S'il est impossible de séparer la valeur des eaux de surface de celle du terrain associé, l'ensemble doit être classé dans la catégorie représentant la plus grande part de la valeur totale.
- G.24. Selon le SCN 2008, les acquisitions et cessions de ressources en eau dans lesquelles la propriété de ces actifs passe d'une unité institutionnelle à une autre sont portées au compte de capital<sup>80</sup>.
- G.25. La découverte de ressources en eau est portée au compte des autres changements de volume d'actifs<sup>81</sup>. En outre, l'épuisement des ressources en eau qui est dû à une activité économique (à la suite de leur exploitation) est lui aussi porté au compte des autres changements de volume d'actifs.
- G.26. Selon le SCN 2008, la valeur des ressources en eau présentée au bilan est déterminée par la valeur actuelle des revenus nets escomptés de leur exploitation commerciale<sup>82</sup>. S'il est impossible de mesurer les revenus nets, des estimations fondées sur les droits d'accès peuvent être utilisées<sup>83</sup>.

*Permis d'exploitation de ressources naturelles*

- G.27. Selon le paragraphe 10.191 du SCN 2008, les permis d'exploitation de ressources naturelles sont des droits de propriété de tiers associés à des ressources naturelles. C'est le cas, par exemple, d'une personne qui détient un quota de pêche et a la possibilité, tant légalement que dans la pratique, de vendre ce quota à une autre personne.

**Cadre central du SCEE**

*Description générale des actifs environnementaux et des ressources naturelles*

- G.28. Selon le paragraphe 2.17 du Cadre central du SCEE, les actifs environnementaux sont les composantes biologiques et non vivantes d'origine naturelle de la Terre. Constitutifs de l'environnement biophysique, ces actifs peuvent procurer des avantages à l'humanité. Dans le Cadre central du SCEE, les actifs environnementaux sont considérés sous deux angles :
- a) les différentes composantes de l'environnement qui fournissent des matières et un espace à l'ensemble des activités économiques (ressources minérales et énergétiques, ressources en bois, ressources en eau, terres) ;

---

<sup>78</sup> SCN 2008, par. 13.51.

<sup>79</sup> SCN 2008, par. A.3.84.

<sup>80</sup> SCN 2008, par. 10.184.

<sup>81</sup> SCN 2008, par. 12.19.

<sup>82</sup> SCN 2008, par. 13.51.

<sup>83</sup> SCN 2008, par. A.3.84.

- b) les interactions entre les différents actifs environnementaux au sein des écosystèmes et sur l'ensemble des nombreux avantages matériels et non matériels que les flux de services écosystémiques procurent à l'économie et aux autres activités humaines<sup>84</sup>.

#### *Description générale des comptes d'actifs*

- G.29. Les comptes d'actifs se proposent d'enregistrer l'encours d'ouverture et de clôture des actifs environnementaux et les différents types de variations de cet encours pendant un exercice comptable<sup>85</sup>.
- G.30. La forme de base d'un compte d'actifs construit pour certaines catégories d'actifs environnementaux se présente comme suit :

<b>Encours d'ouverture des actifs environnementaux</b>
<b>Entrées en stock</b>
Accroissement du stock
Découvertes de nouveaux stocks
Réévaluations à la hausse
Reclassifications
<i>Total, entrées en stock</i>
<b>Sorties de stock</b>
Extractions
Pertes normales de stock
Pertes catastrophiques
Réévaluations à la baisse
Reclassifications
<i>Total, sorties de stock</i>
<b>Réévaluation du stock<sup>a</sup></b>
<b>Encours de clôture des actifs environnementaux</b>

<sup>a</sup> Applicable uniquement aux comptes d'actifs en termes monétaires.

#### *Description générale de la séquence des comptes économiques*

- G.31. La séquence des comptes économiques du SCEE reprend la structure générale de la séquence des comptes du SCN 2008, de façon à enregistrer des opérations telles que le paiement de loyers pour l'extraction de ressources naturelles, le paiement de taxes environnementales et les versements par les administrations publiques de subventions environnementales et d'aides environnementales non remboursables aux autres unités économiques pour financer des activités de protection de l'environnement.

<sup>84</sup> Cadre central du SCEE, par. 2.21.

<sup>85</sup> Cadre central du SCEE, par. 2.49.

G.32. La séquence de base du SCEE pour les comptes économiques se présente comme suit :

<b>Compte de production (créé dans les tableaux des ressources et des emplois)</b>	
Principales écritures	Production, consommation intermédiaire, consommation de capital fixe, épuisement
Soldes comptables/agrégats	Valeur ajoutée brute, produit intérieur brut, valeur ajoutée nette ajustée de l'épuisement, produit intérieur net ajusté de l'épuisement
<b>Compte de distribution et d'utilisation du revenu</b>	
Principales écritures	Rémunération des salariés, impôts, subventions, intérêts, loyers, dépenses de consommation finale, consommation de capital fixe, épuisement
Soldes comptables/agrégats	Excédent net d'exploitation ajusté de l'épuisement, revenu national net ajusté de l'épuisement, épargne nette ajustée de l'épuisement
<b>Compte de capital</b>	
Principales écritures	Acquisitions et cessions d'actifs produits et d'actifs non produits
Solde comptable/agrégat	Capacité de financement/besoin de financement
<b>Compte financier</b>	
Principales écritures	Opérations sur actifs et passifs financiers
Solde comptable/agrégat	Capacité de financement/besoin de financement

- G.33. La séquence peut aussi comprendre des bilans, qui enregistrent les valeurs de tous les actifs et passifs au début et à la fin d'un exercice comptable. Le solde comptable d'un bilan est la valeur nette, qui représente la valeur totale de l'ensemble des actifs diminuée de la valeur de l'ensemble des passifs<sup>86</sup>.
- G.34. Dans le Cadre central du SCEE, les stocks et les flux sont enregistrés tant en termes physiques qu'en termes monétaires.
- G.35. Les flux physiques sont reflétés dans le mouvement et l'utilisation des matières, de l'eau et de l'énergie, à savoir les matières naturelles, les produits et les résidus<sup>87</sup>. Les flux monétaires sont enregistrés d'une manière totalement conforme à la définition des flux économiques donnée dans le SCN<sup>88</sup>, lequel définit deux grandes catégories : les opérations et les autres flux.
- G.36. En termes physiques, les stocks désignent le volume total des actifs à un moment donné<sup>89</sup>. La mesure des stocks en termes monétaires porte sur la valeur des différents actifs environnementaux et les variations de ces valeurs dans le temps<sup>90</sup>.

#### *Mesure en termes monétaires*

- G.37. Les valeurs reflétées dans les comptes sont, en principe, les valeurs actuelles des opérations ou les prix du marché pour les biens, les services, le travail ou les actifs échangés<sup>91</sup>. Formellement,

<sup>86</sup> Cadre central du SCEE, par. 2.69.

<sup>87</sup> Cadre central du SCEE, par. 2.88.

<sup>88</sup> Cadre central du SCEE, par. 2.96.

<sup>89</sup> Cadre central du SCEE, par. 2.99.

<sup>90</sup> Cadre central du SCEE, par. 2.104.

<sup>91</sup> Cadre central du SCEE, par. 2.143.

les prix du marché pour les opérations s'entendent des sommes d'argent que des acheteurs consentants paient pour acquérir quelque chose auprès de vendeurs consentants. Les échanges doivent avoir lieu entre des parties indépendantes et sur la base de considérations commerciales uniquement, parfois désignées par l'expression « dans des conditions normales de concurrence »<sup>92</sup>.

- G.38. Dans le Cadre central, le champ d'évaluation est limité aux bénéfices revenant aux propriétaires économiques, ce qui cadre avec les dispositions du SCN 2008. Un propriétaire économique est l'unité institutionnelle habilitée à revendiquer les bénéfices découlant de l'utilisation d'un actif dans le cadre d'une activité économique parce qu'elle accepte les risques associés à celle-ci<sup>93</sup>.
- G.39. Les bénéfices à l'origine de la définition des actifs économiques sont des bénéfices économiques. Les bénéfices économiques correspondent à un gain ou à une utilité positive découlant de la production économique, de la consommation ou de l'accumulation. Pour les actifs environnementaux, les bénéfices économiques sont comptabilisés sous la forme d'excédents d'exploitation provenant de la vente de ressources naturelles et de ressources biologiques cultivées, sous la forme de loyers acquis en autorisant l'utilisation ou l'extraction d'un actif environnemental, ou sous la forme de recettes nettes, c'est-à-dire à l'exclusion des coûts de transaction, lors de la cession d'un actif environnemental (terrains, par exemple)<sup>94</sup>.

---

<sup>92</sup> Cadre central du SCEE, par. 2.144.

<sup>93</sup> Cadre central du SCEE, par. 5.32.

<sup>94</sup> Cadre central du SCEE, par. 5.33.

*Classement des actifs environnementaux dans le Cadre central du SCEE*

G.40. Le Cadre central du SCEE classe les actifs environnementaux comme suit<sup>95</sup> :

---

<b>1.</b>	<b>Ressources minérales et énergétiques</b>
1.1	Ressources pétrolières
1.2	Ressources en gaz naturel
1.3	Ressources en charbon et en tourbe
1.4	Ressources minérales non métalliques (à l'exclusion du charbon et de la tourbe)
1.5	Ressources minérales métalliques
<b>2.</b>	<b>Terres</b>
<b>3.</b>	<b>Ressources en sols</b>
<b>4.</b>	<b>Ressources en bois</b>
4.1	Ressources en bois cultivées
4.2	Ressources en bois naturelles
<b>5.</b>	<b>Ressources aquatiques</b>
5.1	Ressources aquatiques cultivées
5.2	Ressources aquatiques naturelles
<b>6.</b>	<b>Autres ressources biologiques (à l'exclusion des ressources en bois et aquatiques)</b>
<b>7.</b>	<b>Ressources en eau</b>
7.1	Eaux de surface
7.2	Eaux souterraines
7.3	Eau du sol

---

G.41. Les ressources naturelles sont un sous-ensemble des actifs environnementaux. Les ressources naturelles englobent l'ensemble des ressources biologiques naturelles (y compris les ressources en bois et les ressources aquatiques), des ressources minérales et énergétiques, des ressources en sols et des ressources en eau. Les ressources biologiques cultivées et les terres sont exclues du champ des ressources naturelles<sup>96</sup>.

G.42. Les ressources biologiques comprennent les ressources en bois et les ressources aquatiques ainsi que diverses autres ressources animales et végétales, telles que les animaux d'élevage, les vergers, les plantes cultivées et les animaux sauvages. À l'instar de la plupart des actifs environnementaux, elles fournissent des facteurs physiques à l'activité économique. Toutefois, pour les ressources biologiques, une distinction est établie entre les ressources cultivées et les ressources naturelles, en fonction de l'importance de la gestion active de la croissance de la ressource considérée<sup>97</sup>.

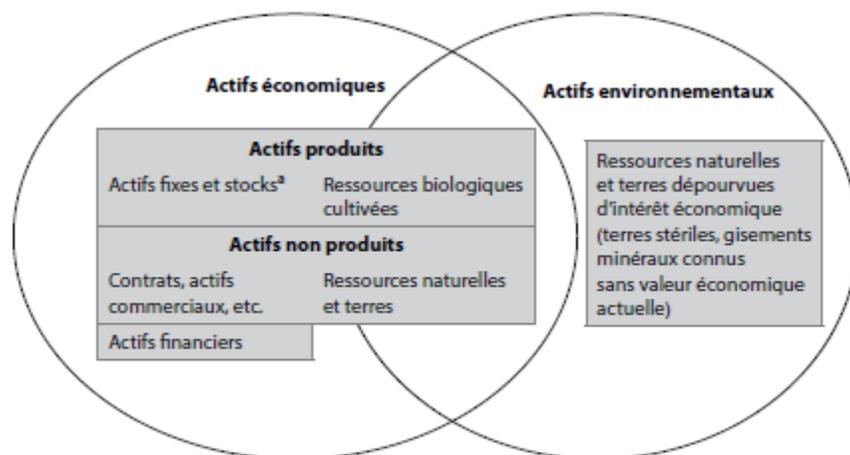
<sup>95</sup> Cadre central du SCEE, par. 5.15.

<sup>96</sup> Cadre central du SCEE, par. 5.18.

<sup>97</sup> Cadre central du SCEE, par. 5.24.

*Relations entre les actifs environnementaux et les actifs économiques*

G.43. Nombre d'actifs environnementaux sont également des actifs économiques. En particulier, les ressources naturelles et les terres sont considérées comme des actifs non produits, et les ressources biologiques cultivées peuvent être des immobilisations ou des stocks, selon leur fonction dans la production. La figure ci-dessous présente le lien entre les classes d'actifs environnementaux et les classes d'actifs de haut niveau du SCN. Tous les actifs environnementaux qui sont classés comme cultivés doivent être enregistrés en immobilisations ou en stocks<sup>98</sup>.



<sup>a</sup> Autres que les ressources biologiques cultivées.

**MSFP 2014**

G.44. De façon générale, le MSFP 2014 cadre avec le SCN 2008 pour ce qui est du traitement comptable des ressources naturelles. La seule différence notable entre ces deux normes statistiques concerne le classement.

G.45. Le MSFP 2014 classe les ressources naturelles comme suit :

- a) terrains ;
- b) ressources minérales et énergétiques ;
- c) autres actifs naturels ;
  - i) ressources biologiques non cultivées,
  - ii) ressources en eau,
  - iii) autres ressources naturelles,
    - a. spectre de fréquences radio ;
    - b. ressources naturelles non classées ailleurs.

<sup>98</sup> Cadre central du SCEE, par. 5.38.

Les normes internationales du secteur public, les exposés-sondages, les documents de consultation, les énoncés de pratiques recommandées et autres publications de l'IPSASB sont publiés par l'IFAC, qui est titulaire des droits d'auteur s'y rattachant.

L'IPSASB et l'IFAC déclinent toute responsabilité en cas de préjudice subi par toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant à la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

Les appellations « International Public Sector Accounting Standards Board », « International Public Sector Accounting Standards », « énoncés de pratiques recommandées », « International Federation of Accountants », « IPSASB », « IPSAS », « RPG », « IFAC », ainsi que le logo de l'IPSASB et celui de l'IFAC sont des marques de commerce ou de service déposées de l'IFAC, aux États-Unis et dans d'autres pays.

© Mai 2022 International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés. Il est permis de faire des copies de ce document afin d'en maximiser la diffusion et l'apport de commentaires, à condition que chacune porte la mention suivante : « © Mai 2022 International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés. Il est permis de faire des copies de ce document afin d'en maximiser la diffusion et l'apport de commentaires. »

Le document de consultation *Ressources naturelles* de l'IPSASB, publié en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en mai 2022, a été traduit en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en juin 2022, et est utilisé avec la permission de l'IFAC. La version approuvée des publications de l'IFAC est celle qui est publiée en anglais par l'IFAC. L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de la traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais du document de consultation *Ressources naturelles* © 2022 IFAC. Tous droits réservés.

Texte français du document de consultation *Ressources naturelles* © 2022 IFAC. Tous droits réservés.

Titre original : Consultation Paper, *Natural Resources*

Veuillez écrire à [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) pour obtenir l'autorisation de reproduire, de stocker ou de transmettre ce document, ou de l'utiliser à d'autres fins similaires.

