

Le 17 octobre 2022

Conseil des normes comptables internationales du secteur public (International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB)  
277, rue Wellington Ouest  
Toronto (Ontario) M5V 3H2  
Canada

**Objet : Réponse au document de consultation *Ressources naturelles* de l'IPSASB**

Nous vous remercions de nous donner l'occasion de commenter le document de consultation de l'IPSASB sur les ressources naturelles.

Nous félicitons l'IPSASB d'avoir lancé cette initiative importante et nous l'encourageons à continuer d'en faire une priorité dans l'avenir. Nous remercions aussi les membres et les permanents de l'IPSASB pour leur contribution au processus de consultation et leur participation à des tables rondes à propos des ressources naturelles avec des parties prenantes canadiennes.

Les points de vue exprimés dans la présente lettre s'appuient sur des consultations générales menées auprès de parties prenantes canadiennes dans le cadre de tables rondes tenues à l'été 2022. On comptait parmi ces parties prenantes des auditeurs, des peuples autochtones, des représentants de divers ordres de gouvernement (fédéraux, provinciaux et municipaux), et d'autres utilisateurs. Dans les cas pertinents, nous avons mis en évidence et résumé les opinions de certaines de ces parties prenantes.

Bien que nous appuyions plusieurs des points de vue techniques présentés dans le document de consultation et que nous croyions fermement qu'il s'agit d'un sujet à approfondir, nous souhaitons formuler quelques observations importantes sur le document de consultation.

*Consultation des peuples autochtones*

Nous encourageons fortement l'IPSASB à collaborer avec les peuples autochtones et à prendre leurs points de vue en considération dans le cadre de l'élaboration d'indications en matière de comptabilité ou d'information relatives aux ressources naturelles. De récentes études ont montré que les peuples autochtones protègent 80 % de la biodiversité sur le globe alors qu'ils forment

moins de 5 % de la population mondiale<sup>1</sup>. L'IPSASB devrait reconnaître les connaissances approfondies qu'ont les peuples autochtones dans ce domaine et veiller à ce que leurs points de vue soient pris en considération lors de ses consultations futures.

À titre d'exemple, nos discussions avec des peuples autochtones ont permis de relever que certains concepts de base de la comptabilité, comme la détermination du contrôle, ne cadrent pas nécessairement avec les liens qu'ils entretiennent avec les ressources naturelles. Les peuples autochtones mettent l'accent sur le fait de vivre en harmonie avec l'environnement naturel, plutôt que sur le contrôle des ressources naturelles à proximité. Dans certains cas, des ressources naturelles peuvent avoir une importance culturelle pour des peuples autochtones en raison de leur fonction lors de cérémonies ou d'événements spirituels. Ces points de vue devraient être pris en considération par l'IPSASB au fil de l'évolution de son projet sur les ressources naturelles.

De façon plus générale, les peuples autochtones ont aussi invité les normalisateurs à inclure des leaders autochtones dans les activités de normalisation pour favoriser la communication des points de vue et des connaissances autochtones. Pour ce faire, il serait notamment possible de nommer davantage de représentants autochtones aux groupes de travail, aux comités et aux autres groupes consultatifs.

### *Description de l'intervention humaine*

Nous émettons certaines réserves quant à la description de l'intervention humaine dans le document de consultation. Dans le cadre de nos consultations, plusieurs parties prenantes canadiennes ont donné des exemples de cas où des activités de maintien, de conservation ou de restauration de ressources naturelles sont nécessaires dans leur province ou territoire. Puisque beaucoup de ces activités seraient considérées, selon les propositions, comme une intervention humaine, de nombreuses ressources naturelles seraient exclues du champ d'application des indications proposées dans le document de consultation.

Cette interprétation de l'intervention humaine a été remise en question par plusieurs parties prenantes canadiennes, car il semble contre-intuitif d'exclure certaines ressources naturelles du champ d'application des indications proposées parce que des activités de conservation ou de préservation sont menées pour gérer ces ressources de façon durable. Ce critère pourrait aussi mener à des incohérences entre des ressources naturelles semblables en matière de comptabilité et d'informations à fournir, selon que ces ressources sont visées ou non par les indications proposées dans le document de consultation en raison du degré d'entretien et de gestion dont elles font l'objet.

---

<sup>1</sup> G. Raygorodetsky (16 novembre 2018), « Indigenous peoples defend Earth's biodiversity—but they're in danger », *National Geographic*, <https://www.nationalgeographic.com/environment/article/can-indigenous-land-stewardship-protect-biodiversity->

À la lumière de ces réserves, nous invitons l'IPSASB à assouplir le critère d'intervention humaine. Ce changement pourrait éviter des incohérences en matière d'informations à fournir et permettrait de continuer de promouvoir la gestion durable des ressources naturelles par les entités du secteur public.

### *Traitement comptable des investissements en infrastructures vertes*

Nous invitons l'IPSASB à fournir des éclaircissements et des indications supplémentaires quant au traitement comptable des investissements en infrastructures vertes améliorées ou aménagées. Selon des discussions préliminaires avec des permanents de l'IPSASB, ces investissements entreraient en grande partie dans le champ d'application d'IPSAS 17, *Immobilisations corporelles*. Toutefois, ce fait pourrait ne pas être évident pour les préparateurs et les utilisateurs, particulièrement si des indications distinctes sont données à propos des ressources naturelles. Il serait utile, à cet égard, de faire des renvois à la norme IPSAS 17.

Il pourrait aussi être utile de préciser l'application des concepts de base d'IPSAS 17 aux investissements en infrastructures vertes, notamment en donnant des exemples précis – arbres et parcs en milieu urbain, jardins pluviaux, fossés végétalisés, toits verts –, pour que le champ d'application de cette norme soit clair. De même, il pourrait être utile d'ajouter des modalités d'application ou des exemples illustratifs dans IPSAS 17 pour clarifier le traitement comptable de ces types d'investissements.

### *Informations à fournir en lien avec les ressources naturelles*

De nombreuses parties prenantes canadiennes sont d'avis qu'il serait peut-être plus approprié de communiquer les informations en lien avec les ressources naturelles ailleurs que dans les états financiers, c'est-à-dire dans des rapports financiers plus larges ou dans des rapports sur la durabilité. Ces rapports pourraient mettre l'accent de façon plus globale sur l'utilisation durable des ressources naturelles par l'entité. De plus, ils ne seraient pas visés par les limites liées à la comptabilité et au champ d'application mentionnées dans le document de consultation. Par exemple, les obligations d'information liées à ces rapports pourraient être plus prescriptives et concerner la gestion des ressources naturelles par l'entité, sa dépendance envers ces dernières et l'utilisation qu'elle en fait dans le cadre de toute initiative d'information sur la durabilité.

### *Mesure des ressources naturelles*

Le CCSP est conscient que l'IPSASB est en train de réviser ses propositions relatives à la valeur opérationnelle actuelle dans le cadre de son projet en cours sur la mesure. Nous l'invitons, au fil de l'évolution de son projet sur les ressources naturelles, à déterminer comment les principes qu'il propose quant à la valeur opérationnelle actuelle, y compris le concept de coût de remplacement, s'appliqueraient aux ressources naturelles. Il sera important de résoudre ces questions pour établir si certaines ressources naturelles pourront être comptabilisées dans les états financiers et, le cas échéant, comment elles le seront.

Par ailleurs, l'IPSASB devrait reconnaître que les techniques de mesure des ressources naturelles sont appelées à évoluer dans l'avenir en raison des progrès des technologies et des méthodes de modélisation. Notamment, il pourrait devenir possible de déterminer plus précisément les quantités de ressources souterraines, ou encore la capacité opérationnelle ou le coût de remplacement de ressources telles que des arbres et des étendues d'eau. L'IPSASB devrait continuer à faire le suivi des nouveautés et veiller à ce que ses indications en matière de comptabilité et d'information soient suffisamment souples pour favoriser les progrès dans ce domaine.

### *Nouveautés en matière de communication d'informations liées aux ressources naturelles*

Nous sommes conscients qu'il s'agit d'un domaine qui évolue rapidement, et nous encourageons l'IPSASB à rester au fait des nouveautés en matière de communication d'informations liées aux ressources naturelles. Soulignons que le [Groupe de travail sur l'information financière relative à la nature](#) (Taskforce on Nature-related Financial Disclosures) a récemment publié pour commentaires des indications préliminaires, ses recommandations finales étant attendues en septembre 2023. Par ailleurs, le Groupe CSA a publié un nouveau projet de norme sur les inventaires d'actifs naturels (la période de consultation publique se terminera à la fin de 2022). L'IPSASB pourrait vouloir tenir compte de ces nouveautés dans le cadre de ses futures initiatives visant l'adoption de nouvelles indications relatives aux ressources naturelles pour le secteur public.

Encore une fois, nous félicitons l'IPSASB d'avoir pris l'initiative d'élaborer des indications relatives aux ressources naturelles et nous l'encourageons à poursuivre ses travaux dans ce domaine. L'IPSASB peut compter sur la collaboration du CCSP quant aux futures initiatives qui seront menées dans le cadre de ce projet.

Nous espérons que vous trouverez nos commentaires et réflexions utiles.

Sincères salutations,

Clyde MacLellan, FCPA, FCA  
Président, Conseil sur la comptabilité dans le secteur public  
cmaclellan@cpacanada.ca

## RÉPONSES AUX QUESTIONS PARTICULIÈRES

### Prise de position préliminaire n° 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.

### Réponse

Bien que nous appuyions de façon générale la description d'une ressource naturelle donnée dans le document de consultation, nous ne souscrivons pas à la description de l'intervention humaine par l'IPSASB en ce qui concerne l'exigence voulant que la ressource soit dans son état naturel.

Dans son document de consultation, l'IPSASB décrit une intervention humaine comme une action qui « modifie la quantité ou la qualité » d'une ressource naturelle et mentionne que les activités visant à préserver ou à conserver des ressources naturelles peuvent être considérées ou non comme une intervention humaine. Il précise plus loin que des activités telles que l'élevage d'animaux ou la fertilisation, l'émondage et le traitement des maladies d'arbres seraient considérées comme une intervention humaine, de sorte que la ressource serait exclue du champ d'application des indications proposées dans le document de consultation.

Nous avons des réserves quant à cette interprétation de l'intervention humaine parce qu'elle pourrait mener à des incohérences en ce qui a trait aux informations communiquées et nuire à la gestion durable des ressources naturelles.

D'abord, dans certains cas, des ressources pourraient être exclues du champ d'application des indications proposées sans qu'il y ait une solution de rechange claire pour déterminer leur traitement comptable. Par exemple, lors de nos consultations, des parties prenantes canadiennes ont mentionné qu'on a parfois recours à des brûlages dirigés pour éviter des feux de forêt et éliminer des adventices. De même, des activités de restauration ou de replantation peuvent être menées à la suite de feux de forêt. Puisqu'il semble que ces activités seraient considérées comme une intervention humaine selon les indications proposées, les forêts et les arbres en cause seraient exclus de leur champ d'application. Toutefois, il est possible qu'ils n'entrent pas

clairement dans le champ d'application d'une autre norme IPSAS<sup>2</sup>. Ce résultat pourrait entraîner de la confusion et des incohérences en ce qui concerne les cas où de telles ressources doivent être comptabilisées dans les états financiers, et la manière dont elles doivent l'être.

Il pourrait aussi survenir des situations où des ressources semblables seraient traitées différemment sur le plan de la comptabilité et de l'information. Par exemple, au Canada, l'agrile du frêne ravage des arbres en santé, qui peuvent être par ailleurs traités grâce à l'injection d'insecticides. Selon les indications proposées par l'IPSASB dans son document de consultation, les arbres ainsi traités ne seraient pas considérés comme des ressources naturelles, tandis que les arbres en bonne santé ou laissés malades le seraient. En plus d'être contre-intuitive, cette distinction pourrait faire en sorte que des arbres comparables soient classés différemment dans les états financiers ou dans les notes complémentaires.

Pour terminer, le critère de l'intervention humaine risquerait aussi d'entraîner des difficultés d'ordre pratique pour les préparateurs. Certaines parties prenantes canadiennes consultées ont critiqué la description de l'intervention humaine parce qu'il serait extrêmement lourd pour les entités de répertorier toutes les activités de conservation, de préservation ou de restauration qui ont été menées. À un niveau plus fondamental, ce critère pourrait dissuader les entités du secteur public de conserver ou de préserver leurs ressources naturelles parce que de telles activités empêcheraient certains actifs d'être traités comme des ressources naturelles d'un point de vue comptable. On peut donc craindre que la description proposée de l'intervention humaine aille à l'encontre des objectifs généraux de gestion et de préservation durables des ressources naturelles dans le secteur public.

En raison des réserves mentionnées précédemment, nous invitons l'IPSASB à assouplir le critère de l'intervention humaine de manière à donner une plus grande marge de manœuvre aux activités de conservation et de préservation qui visent à maintenir ou à restaurer l'état d'une ressource naturelle. Nous invitons aussi l'IPSASB à donner des indications supplémentaires, s'il y a lieu, sur les activités qui seraient considérées ou non comme une intervention humaine dans la pratique.

Les commentaires reçus des parties prenantes canadiennes confirment qu'il s'agit de l'une des principales réserves exprimées quant au document de consultation. Plusieurs personnes que nous avons consultées ont souligné que la description de l'intervention humaine était trop large et entraînerait l'exclusion de beaucoup de ressources naturelles du champ d'application des indications proposées. Certaines parties prenantes ont suggéré que les activités de conservation et de préservation soient tout simplement considérées comme des activités visant à prévenir la dépréciation d'actifs, plutôt que de servir de critère justifiant de ne pas traiter certains actifs à titre de ressources naturelles. Nous invitons l'IPSASB à tenir compte de ces points de vue au sujet de l'intervention humaine lorsqu'il déterminera les prochaines étapes de ce projet.

---

<sup>2</sup> Pour obtenir des précisions sur les réserves liées au champ d'application concernant les ressources vivantes qui ont fait l'objet d'une intervention humaine, voir la réponse à la question particulière n° 3.

### Appel à commentaires sur la question particulière n° 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?

### Réponse

Il se peut que la détermination de l'interaction entre les indications proposées dans le document de consultation et les investissements en infrastructures vertes pose certaines difficultés. Nous suggérons donc d'apporter des éclaircissements à ce sujet.

Les infrastructures vertes peuvent englober un grand éventail d'investissements visant l'amélioration ou l'aménagement d'actifs tels que des arbres et parcs en milieu urbain, des toits verts, des cours d'eau, des jardins pluviaux ou des fossés végétalisés servant à favoriser le drainage des eaux. Bien que ces investissements impliquent l'utilisation de ressources comme de l'eau, des plantes et des arbres, ils n'entreraient généralement pas dans le champ d'application des indications proposées parce que les actifs ont fait l'objet d'une certaine forme d'intervention humaine ou n'ont pas une origine naturelle (p. ex., en raison de la plantation de végétaux ou de la construction d'un chemin artificiel).

À la lumière des discussions préliminaires avec les permanents de l'IPSASB, de nombreux types d'investissements visant l'amélioration ou l'aménagement d'infrastructures vertes entreraient dans le champ d'application d'IPSAS 17. Toutefois, nous invitons l'IPSASB à clarifier cette question et à communiquer cette conclusion pour faciliter l'application de ses normes, d'autant plus qu'il prévoit d'adopter une norme distincte sur les ressources naturelles. De plus, étant donné que des difficultés d'application d'IPSAS 17 pourraient survenir, il y aurait peut-être lieu pour l'IPSASB de se demander si des indications plus prescriptives seraient nécessaires relativement à ces types d'investissements. Voici des exemples de difficultés possibles :

- Comment procéder à la détermination du contrôle dans les cas où les investissements concernent plus d'un pays ou territoire?
- Les ressources telles que les arbres ou les plantes doivent-elles faire l'objet d'un amortissement? Si oui, comment procéder?
- Comment les obligations d'information générales d'IPSAS 17 s'appliquent-elles de façon pertinente dans le cas d'investissements en infrastructures vertes?

L'ajout de précisions sur les investissements en infrastructures vertes pourrait encourager les entités à mettre ces initiatives au cœur de leurs préoccupations et, ultimement, favoriser des

investissements dont on attend un effet positif sur l'économie et l'environnement. Par ailleurs, si l'IPSASB n'apporte pas d'éclaircissements au sujet de ces types d'investissements, certaines entités du secteur public pourraient avoir des réticences ou une mécompréhension relativement à leur traitement comptable.

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

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?

### **Réponse**

Nous sommes d'accord avec l'IPSASB quant au fait que les projets sur les ressources naturelles et la durabilité sont interreliés.

Étant donné que les types de ressources naturelles pouvant être comptabilisés dans les états financiers seraient limités, il est particulièrement important que l'IPSASB inclue les ressources naturelles dans ses initiatives en matière d'information sur la durabilité. Il faudrait notamment prendre en considération la gestion des ressources naturelles précieuses par les entités du secteur public dans leur pays ou leur territoire, leur dépendance envers ces ressources et leur utilisation de celles-ci.

Par ailleurs, des parties prenantes canadiennes ont exprimé qu'il pourrait être plus approprié de présenter les informations liées aux ressources naturelles dans des rapports autres que les états financiers, car ces rapports pourraient mettre l'accent de façon plus globale sur le rôle de l'entité quant à la gestion avisée de ces ressources en vue de leur préservation. Selon elles, la communication d'informations dans des rapports financiers autres que les états financiers ou dans des rapports sur la durabilité serait plus appropriée et, en définitive, plus utile pour les utilisateurs.

### **Prise de position préliminaire n° 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.

## Réponse

Nous convenons qu'une ressource naturelle ne devrait être comptabilisée dans les états financiers que si elle répond à la définition d'un actif et peut être mesurée avec fiabilité. Il s'agit de principes de comptabilisation fondamentaux qui devraient être respectés pour l'application de toute norme comptable sur les ressources naturelles.

Nous avons formulé dans les réponses suivantes des commentaires sur les conclusions de l'IPSASB quant à la comptabilisation de ressources naturelles particulières.

### Prise de position préliminaire n° 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.

## Réponse

Nous n'avons pas d'objections à ce que l'IPSASB se fonde sur les indications d'IFRS 6 et d'IAS 38 relativement au traitement comptable des dépenses de prospection et d'évaluation ainsi que des coûts de mise en valeur.

Nous l'invitons cependant à détailler les travaux réalisés et le fondement de son opinion voulant que les indications données dans ces normes soient appropriées pour le secteur public.

### Prise de position préliminaire n° 4

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.

## Réponse

Nous n'avons pas d'objections à ce que l'IPSASB se fonde sur les indications d'IFRIC 20 relativement au traitement comptable des frais de découverte.

Nous l'invitons cependant à détailler les travaux réalisés et le fondement de son opinion voulant que les indications données dans cette interprétation soient appropriées pour le secteur public.

### Prise de position préliminaire n° 5

La prise de position préliminaire de l'IPSASB est que, avant la 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.

#### Réponse

Nous appuyons l'analyse technique de l'IPSASB quant à savoir si des ressources du sous-sol non extraites peuvent être actuellement contrôlées du fait d'un événement passé.

Toutefois, l'incertitude relative à l'existence ne devrait généralement pas être évaluée séparément lorsqu'on détermine si une ressource répond à la définition d'un actif. Cette évaluation devrait être effectuée de façon globale, car l'existence d'une ressource est fondamentale pour déterminer s'il y a présence d'un actif. Nous invitons l'IPSASB à se pencher sur le but et la pertinence de cette détermination séparée.

### Prise de position préliminaire n° 6

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? Veuillez motiver votre réponse.

#### Réponse

Nous convenons que l'incertitude relative à l'existence peut faire en sorte que des ressources du sous-sol non extraites ne répondent pas à la définition d'un actif, et donc empêcher leur comptabilisation.

Comme le mentionne le document de consultation de l'IPSASB, 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 ».

En ce qui concerne les ressources du sous-sol non extraites, comme elles n'ont fait l'objet d'aucune forme d'exploitation, une ambiguïté importante demeurerait quant à la quantité et à la qualité des ressources souterraines qui existent. Dans ces situations, l'entité ne connaîtrait pas l'ampleur exacte des ressources du sous-sol qu'il serait possible d'extraire, de sorte qu'elle ne pourrait établir avec certitude s'il serait possible d'en obtenir des avantages futurs. Ce degré d'incertitude laisse croire qu'il est possible que les critères sous-tendant la définition d'un actif ne soient pas remplis, car l'existence actuelle de la ressource est incertaine.

Lors de nos consultations, des parties prenantes canadiennes ont posé des questions sur la comptabilisation de ressources semblables situées au-dessus ou en dessous du sol, telles que la

terre, le sable et la roche. Il y aurait peut-être lieu pour l'IPSASB, à l'occasion de phases futures de ce projet, d'examiner si la comptabilisation et la mesure de ces ressources sont possibles.

### **Prise de position préliminaire n° 7**

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.

### **Réponse**

Nous convenons qu'un degré élevé d'incertitude relative à la mesure pourrait empêcher la sélection d'une base de mesure fiable pour les ressources du sous-sol non extraites. Des incertitudes liées aux quantités, aux coûts de vente et aux prix de vente futurs pourraient rendre difficile la détermination d'une valeur économique pertinente, vérifiable et donnant une image fidèle de la ressource sous-jacente.

De plus, nous soulignons l'argument de l'IPSASB selon lequel, malgré l'existence de méthodes d'estimation des quantités de ressources non extraites, les modèles peuvent donner des résultats significativement différents en fonction des interprétations ou des hypothèses retenues. Le recours à ces modèles en vue de la comptabilisation dans les états financiers pourrait ne pas répondre, à ce stade-ci, aux objectifs de l'information financière en raison des degrés élevés de subjectivité et d'incertitude que présentent ces modèles.

Par ailleurs, nous sommes favorables à ce que l'IPSASB se penche sur la nécessité de fournir des informations sur les ressources du sous-sol non extraites dans les rapports financiers autres que les états financiers, notamment des informations cohérentes avec celles fournies dans les documents réglementaires déposés par les sociétés minières à capital ouvert. En particulier, ces types d'obligations d'information pourraient être pertinentes pour les entités du secteur public qui prévoient d'exploiter ou d'extraire des ressources du sous-sol dans leur pays ou leur territoire.

### **Prise de position préliminaire n° 8**

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.

### Réponse

Nous appuyons les arguments techniques de l'IPSASB et considérons que le raisonnement sous-tendant ses conclusions sur l'eau ci-dessus est valable. Nous formulons tout de même quelques observations et commentaires particuliers ci-après.

#### *Ressources en eau entrant dans le champ d'application des indications proposées*

L'IPSASB ne dit pas clairement dans son document de consultation s'il a pris en considération expressément les étendues d'eau transitoires telles que les marécages et autres milieux humides. Il s'agit d'écosystèmes distincts où des terres de faible altitude sont recouvertes d'eau et peuvent accueillir des plantes et des animaux aquatiques.

Ces étendues d'eau ont plusieurs avantages : elles filtrent des sédiments et des substances toxiques, procurent de la nourriture et un habitat aux poissons et aux autres animaux, et préviennent l'érosion côtière. Elles contribuent aussi à contrôler les inondations parce qu'elles emmagasinent l'eau pendant les périodes de précipitations abondantes<sup>3</sup>. Ces avantages importants sont semblables à ceux découlant de certains types d'investissements visant l'amélioration ou l'aménagement d'infrastructures vertes, dont des exemples ont été mentionnés plus haut.

Nous invitons l'IPSASB à examiner si les conclusions qu'il formule dans son document de consultation concordent avec ces types de ressources pour qu'une analyse rigoureuse de toutes les ressources en eau soit réalisée.

#### *Définition d'un actif*

Bien que nous convenions qu'il serait difficile de démontrer un contrôle à l'égard d'eau qui s'écoule librement, des parties prenantes canadiennes suggèrent à l'IPSASB d'envisager l'appréciation du

---

<sup>3</sup> Gouvernement du Canada, *Sources d'eau : les terres humides*, <https://www.canada.ca/fr/environnement-changement-climatique/services/eau-aperçu/sources/terres-humides.html>, et World Wildlife Fund Environment and Disaster Management, *Wetlands and Flood Management*, <https://envirodm.org/wetlands-and-flood-management/>.

contrôle des ressources en eau de façon plus large. Par exemple, plutôt que de se concentrer sur le contrôle d'unités d'eau, le contrôle pourrait être apprécié au niveau de l'étendue d'eau, comme dans le cas de rivières ou de lacs. Une personne a bien résumé ce point de vue avec ce commentaire : « Pourrait-on comparer les rivières ou les lacs à des routes? Il est possible pour les entités du secteur public de contrôler des routes sans contrôler chacun des véhicules qui les empruntent. »

Soulignons que nous appuyons la souplesse accordée quant aux aquifères dans le document de consultation, qui ouvre la porte à leur comptabilisation et à leur mesure en fonction des caractéristiques sous-jacentes de chaque aquifère et de l'élaboration de techniques de mesure. Pour en savoir plus sur les aquifères au Canada :

- des renseignements généraux sur les aquifères, y compris les aquifères captifs, se trouvent [ici](#);
- un exemple d'informations fournies quant à l'utilisation des aquifères dans la ville de Gibsons en Colombie-Britannique se trouve à la page 10 de ses [états financiers de 2021 \(en anglais\)](#).

### *Base de mesure des ressources naturelles*

Nous encourageons l'IPSASB à continuer de peaufiner sa proposition de base de mesure pour la valeur opérationnelle actuelle, qui est définie dans le document de consultation comme « la valeur de l'actif utilisé par l'entité pour l'atteinte de ses objectifs de prestation de services à la date de mesure ». Des éclaircissements sur l'application de la valeur opérationnelle actuelle à diverses ressources naturelles, comme l'eau ou les ressources biologiques, pourraient être utiles dans l'avenir au fil de l'évolution de ce projet.

Durant nos consultations, certaines parties prenantes canadiennes ont soutenu que le coût de remplacement serait une méthode de mesure viable des ressources naturelles, et ont suggéré qu'il soit utilisé en plus de la juste valeur ou de la valeur opérationnelle actuelle. Ce type d'approche pourrait tenir compte des dépenses que l'entité du secteur public aurait autrement à consacrer à des infrastructures traditionnelles si la ressource naturelle était inutilisée ou indisponible.

Nous avons constaté que les propositions les plus récentes de l'IPSASB sur la valeur opérationnelle actuelle dans le cadre de son projet sur la mesure intègrent de façon générale les principes du coût de remplacement mentionnés ci-dessus. Dans la note d'information de septembre 2022 de l'IPSASB, ses permanents soulignaient qu'une bonne indication de la capacité opérationnelle d'un actif est la somme que l'entité aurait à dépenser pour remplacer cette capacité et ainsi atteindre son objectif actuel de prestation de services. Cependant, il pourrait être nécessaire d'apporter des précisions sur l'application éventuelle de ce concept aux ressources naturelles. Par exemple, dans le cas d'un arbre, le coût de remplacement serait-il le coût d'achat de graines ou le coût d'un arbre de taille semblable à planter? Ou encore, le coût de remplacement serait-il l'investissement supplémentaire requis dans des initiatives de purification

de l'air ou de refroidissement pour remplacer la valeur de service de l'arbre pour la société? Comment ces principes s'appliqueraient-ils à l'eau? L'IPSASB pourrait devoir se pencher sur ces questions au fil de l'évolution du projet.

Lors de nos consultations, certaines parties prenantes canadiennes ont encouragé l'IPSASB à mettre l'accent, pour la mesure des ressources naturelles, sur la capacité opérationnelle, ou la valeur de service, de ces ressources pour la société par opposition à leur juste valeur sur les marchés financiers. Selon elles, cette approche est importante pour faire en sorte que les principes comptables reflètent la valeur « réelle » de ces ressources, et qu'ils contribuent à favoriser la gestion durable de l'environnement naturel.

Finalement, des parties prenantes canadiennes ont exprimé un certain inconfort quant à l'idée d'essayer d'attribuer une valeur aux ressources en eau, parce qu'elles les considèrent comme un bien inestimable en raison de leur rôle essentiel à la vie. Elles ont relevé que des informations qualitatives sur l'eau pourraient être plus appropriées, car il n'est sans doute pas possible de refléter correctement la valeur de cette ressource avec des chiffres.

### *Commentaires des peuples autochtones*

Les peuples autochtones ont souligné le rôle majeur qu'ils jouent dans la gestion avisée des eaux et des terres de notre planète. Ils ont aussi formulé les commentaires ci-dessous sur des points particuliers lors de nos consultations.

- Plusieurs personnes se sont demandé si l'on ne devrait pas attribuer une valeur inhérente à la gestion avisée des ressources naturelles en raison des avantages importants de celles-ci pour la société. Par exemple, en ce qui concerne l'eau, la gestion avisée pourrait inclure la capacité de préserver ou de restaurer des populations de poissons sauvages grâce à la gestion durable des écosystèmes aquatiques.
- Des peuples autochtones ont mentionné que certaines ressources naturelles peuvent avoir une importance culturelle en raison de leur fonction lors de cérémonies ou d'événements spirituels. Ces facteurs devraient être pris en considération dans la détermination de la valeur d'une ressource naturelle et pourraient rendre plus complexe l'établissement d'une base de mesure appropriée.
- Certaines personnes ont relevé des problèmes qui pourraient survenir quant à la comptabilisation des ressources naturelles dans les états financiers. Elles ont notamment mentionné la nécessité de résoudre des revendications territoriales en cours pour établir adéquatement le contrôle d'un point de vue comptable sur les actifs que sont les terres.

De façon plus générale, certaines personnes ont rappelé l'importance de comptabiliser les obligations au titre de la gestion avisée des ressources naturelles ou de fournir des informations à ce sujet. Bien que les normes comptables existantes encadrent la comptabilisation des obligations actuelles, des activités de gestion avisée sont parfois menées en vertu d'engagements moraux ou éthiques quant au développement durable de la planète. Nous observons qu'il semble que la

fourniture de telles informations, notamment les sorties de trésorerie futures, concorderait en grande partie avec les informations à fournir en lien avec les ressources naturelles que propose l'IPSASB dans ses énoncés de pratiques recommandées.

### *Autres aspects à considérer*

D'après les conclusions actuelles de l'IPSASB, la plupart des ressources en eau ne pourraient pas être comptabilisées, soit parce qu'elles ne répondent pas à la définition d'un actif (p. ex., l'eau circulant librement dans les ruisseaux, les lacs ou les rivières), soit parce qu'il ne serait pas possible pour les entités de les mesurer avec fiabilité de manière à refléter leur capacité opérationnelle au moyen de la valeur opérationnelle actuelle (p. ex., l'eau dans les réservoirs, les canaux ou certains aquifères). Par ailleurs, même si des progrès futurs surviennent dans les techniques de mesure, la possibilité que cela permette de comptabiliser l'eau dans les réservoirs, les canaux ou certains aquifères ne pourrait être que théorique.

Il y a lieu de se demander à quel point ces informations seraient utiles pour les utilisateurs, et si les états financiers sont le bon endroit pour les communiquer. Comme plusieurs parties prenantes canadiennes l'ont souligné, il serait sans doute plus approprié que l'IPSASB mette l'accent sur l'utilisation et la gestion avisée des ressources en eau par l'entité dans le cadre de rapports financiers autres que les états financiers ou de rapports sur la durabilité, qui ne seraient pas visés par les mêmes limites que les états financiers en ce qui a trait à la comptabilité et au champ d'application.

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

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.

### **Réponse**

Comme nous l'avons indiqué dans notre réponse à la question particulière n° 1, nous invitons l'IPSASB à publier des indications supplémentaires pour préciser si les investissements visant l'amélioration ou l'aménagement d'infrastructures vertes, telles que des parcs ou des arbres en milieu urbain, seraient visés par les indications proposées dans le document de consultation et s'ils entreraient dans le champ d'application d'IPSAS 17. Nous l'encourageons aussi à publier des modalités d'application ou des exemples illustratifs quant à ces types d'investissements.

Pour aller dans le même sens que nos commentaires sur la prise de position préliminaire n° 1, si le critère d'intervention humaine n'est pas assoupli, nous invitons aussi l'IPSASB à préciser l'application des normes IPSAS mentionnées plus haut relativement à certaines ressources biologiques qui ont fait l'objet d'une intervention humaine.

Si nous reprenons l'exemple du frêne traité avec un insecticide donné dans notre réponse à la prise de position préliminaire n° 1, il est peu probable que la ressource entrerait dans le champ d'application d'IPSAS 27, *Agriculture* ou d'IPSAS 12, *Stocks*, car le frêne ne serait pas détenu en vue de la récolte ni en cours de production pour la vente. Il pourrait entrer par défaut dans le champ d'application d'IPSAS 17 parce qu'il s'agit d'une immobilisation corporelle détenue pour être utilisée dans la production ou la fourniture de biens ou de services et dont on s'attend à ce qu'elle soit utilisée sur plus d'une période<sup>4</sup>. Toutefois, compte tenu de la nature sous-jacente de cette ressource, il pourrait être contre-intuitif de devoir comptabiliser ce frêne à titre d'immobilisation corporelle. D'ailleurs, il n'est pas nécessairement évident que cette ressource est détenue pour être utilisée dans la fourniture de services, et la nuance par rapport au critère plus général de potentiel de service prévu dans la définition d'un actif n'est pas claire.

Des orientations plus précises de la part de l'IPSASB pourraient aider à déterminer les normes applicables aux ressources biologiques qui ont fait l'objet d'activités de conservation ou de préservation, et qui ne sont pas détenues en vue de la récolte ni en cours de production pour la vente. Toutefois, une meilleure solution à ce problème serait sans doute d'assouplir le critère d'intervention humaine comme nous le suggérons plus haut. Cette solution pourrait résoudre des incohérences en matière d'information entre des ressources naturelles semblables et permettrait de continuer à promouvoir la gestion durable de ces ressources par les entités du secteur public.

### **Prise de position préliminaire n° 9**

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

---

<sup>4</sup> Dans cet exemple, nous avons supposé que le frêne n'est pas considéré comme une plante productrice, c'est-à-dire qu'il n'est pas un actif biologique utilisé dans la production ou la fourniture de produits agricoles.

et tient compte des contraintes en matière d'informations à fournir dans les rapports financiers, auquel cas, cette ressource 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.

### Réponse

Nous appuyons les arguments techniques de l'IPSASB et considérons que le raisonnement sous-tendant ses conclusions sur les ressources biologiques ci-dessus est valable. Nous formulons tout de même quelques observations et commentaires particuliers ci-après.

#### *Définition d'un actif*

Nous convenons notamment qu'il pourrait être difficile pour les entités de démontrer qu'elles contrôlent des ressources biologiques mobiles, comme des animaux, puisqu'elles peuvent circuler librement. Les ressources de ce type ne répondraient donc pas, dans bien des cas, à la définition d'un actif et ne pourraient pas être comptabilisées dans les états financiers.

#### *Base de mesure*

Pour nos commentaires sur la mesure des ressources naturelles, voir les paragraphes sur l'eau dans notre réponse à la prise de position préliminaire n° 8. Voici d'autres aspects à considérer qui sont propres aux ressources biologiques.

- Certaines parties prenantes canadiennes ont apporté des nuances quant à la mesure de ressources biologiques comme les plantes et les arbres. Contrairement à d'autres immobilisations amortissables, ces ressources peuvent voir leur valeur augmenter au fil du temps, puisqu'elles procureront davantage d'ombre et d'air pur tout au long de leurs stades de croissance et de maturité. L'IPSASB pourrait vouloir prendre en considération ces nuances lors de son examen des différentes méthodes de mesure des ressources naturelles.
- Comme dans le cas de l'eau, des parties prenantes canadiennes ont exprimé un certain inconfort quant à l'idée d'essayer d'attribuer une valeur aux ressources biologiques en raison de leur rôle essentiel à la qualité de l'air et à la vie. Certaines personnes jugent qu'il serait plus approprié de fournir des informations qualitatives dans des rapports financiers autres que les états financiers ou dans des rapports sur la durabilité pour que les

utilisateurs puissent mieux comprendre l'utilisation et la valeur inhérentes de ces ressources pour la société.

### *Commentaires des peuples autochtones*

Pour les commentaires particuliers formulés par les peuples autochtones sur l'eau et les ressources biologiques, voir la prise de position préliminaire n° 8.

### *Autres aspects à considérer*

Même si l'IPSASB a conclu que certaines ressources biologiques pourraient répondre à la définition d'un actif, ce ne sera sans doute qu'un petit sous-ensemble des ressources biologiques qui pourront être comptabilisées dans les états financiers en raison de l'impossibilité d'établir une mesure fiable de la capacité opérationnelle au moyen de la valeur opérationnelle actuelle.

Comme dans le cas de l'eau, plusieurs parties prenantes canadiennes ont souligné qu'il serait sans doute plus approprié que l'IPSASB mette l'accent sur l'utilisation et la gestion avisée des ressources biologiques par l'entité dans le cadre de rapports financiers autres que les états financiers ou de rapports sur la durabilité, qui ne seraient pas visés par les mêmes limites que les états financiers en ce qui a trait à la comptabilité et au champ d'application.

### **Prise de position préliminaire n° 10**

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 cette prise de position préliminaire de l'IPSASB? Dans la négative, veuillez indiquer pourquoi.

### **Réponse**

Nous sommes favorables à la bonification des informations à fournir sur les ressources naturelles et convenons que les propositions de l'IPSASB quant aux informations à fournir dans les états financiers sont raisonnables.

Pendant nos consultations, des parties prenantes canadiennes ont souligné l'importance d'indiquer expressément l'intention de l'entité à l'égard des ressources naturelles comptabilisées dans les états financiers (p. ex., si elle prévoit qu'elles seront utilisées de façon continue pour la prestation de services ou si elles seront à terme détenues en vue de la vente). Ces informations pourraient contribuer à établir des attentes quant à l'utilisation des ressources naturelles et à accroître la transparence au bénéfice des utilisateurs.

### **Prise de position préliminaire n° 11**

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 cette prise de position préliminaire de l'IPSASB? Dans la négative, veuillez indiquer pourquoi.

### Réponse

Nous sommes favorables à la bonification des informations à fournir sur les ressources naturelles et aux propositions de l'IPSASB quant aux informations à fournir sur toutes les ressources naturelles dans les rapports financiers autres que les états financiers. Ces informations comprennent celles sur les risques et incertitudes liés aux ressources naturelles ainsi que sur les objectifs et les indicateurs de performance des programmes de conservation ou de préservation des ressources naturelles.

Nous invitons aussi l'IPSASB à examiner la nécessité d'adopter des indications plus prescriptives en matière de communication d'informations sur la gestion des ressources naturelles par l'entité, sa dépendance envers ces dernières et l'utilisation qu'elle en fait dans le cadre de toute initiative d'information sur la durabilité. Les éventuelles informations à fournir devraient refléter la manière dont l'entité du secteur public assure la gestion durable de ses ressources naturelles et les préserve au bénéfice des générations futures.

Pour déterminer les informations à fournir pertinentes dans des rapports financiers autres que les états financiers ou dans des rapports sur la durabilité, l'IPSASB pourrait vouloir s'inspirer du projet de cadre du Groupe de travail sur l'information financière relative à la nature, qui est en cours de finalisation. Ce cadre contiendra des recommandations d'informations à fournir sur les risques et possibilités liés à la nature qui s'articulent autour de quatre piliers, c'est-à-dire la gouvernance, la stratégie, la gestion des risques ainsi que les indicateurs et cibles. Des renseignements supplémentaires sur ce cadre se trouvent [ici \(en anglais\)](#).

### Appel à commentaires sur la question particulière n° 4

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.

### Réponse

Bien que nous soyons très favorables à une augmentation des informations à fournir en lien avec les ressources naturelles, il pourrait être trop tôt pour imposer des obligations d'information liées aux ressources naturelles à toutes les entités du secteur public.

Plusieurs parties prenantes canadiennes ont soulevé des préoccupations concernant l'imposition d'obligations d'information à ce stade, particulièrement les petites entités ayant des ressources limitées. De plus, elles ont souligné qu'il faudra sans doute prévoir un certain temps pour que les entités recueillent les informations en lien avec les ressources naturelles, notamment en réalisant des inventaires de ressources naturelles dans leur province ou territoire, dans le but de publier des informations exactes à ce sujet.

Nous encourageons l'IPSASB à continuer d'évaluer la nécessité de prévoir des obligations d'information en lien avec les ressources naturelles dans le cadre des futures phases de ce projet.