

Exposé-sondage 92

Octobre 2024

*Date limite de réception des commentaires :
le 28 février 2025*

IPSAS®

*Projet de Norme comptable internationale du
secteur public®*

Ressources naturelles corporelles

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^{MC}) 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 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 à usage général 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®).

© Octobre 2024 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 60](#).

APPEL À COMMENTAIRES

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

Les propositions qu'il contient peuvent être modifiées, à la lumière des commentaires reçus, avant la publication du texte définitif. **La date limite de réception des commentaires est le 28 février 2025.**

Les répondants sont priés de transmettre leurs commentaires, à la fois sous forme de fichier PDF et de fichier Word, en cliquant sur le bouton « [Submit a Comment](#) » sur le site Web de l'IPSASB. Pour être pris en considération, les commentaires doivent être rédigés en anglais. À noter également qu'il est nécessaire de s'inscrire, si ce n'est déjà fait, pour utiliser 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 (<http://www.ipsasb.org>). La version approuvée du texte est la version anglaise.

Objectif de l'exposé-sondage

Le présent exposé-sondage a pour objectif de proposer des indications sur la comptabilisation et l'évaluation des ressources naturelles corporelles ainsi que sur leur présentation dans les états financiers à usage général.

Guide à l'intention des répondants

L'IPSASB souhaite recevoir des commentaires sur tout aspect du présent exposé-sondage. Les commentaires sont d'autant plus utiles s'ils précisent quel paragraphe, groupe de paragraphes ou appel à commentaire sur une question particulière ils visent, s'ils sont clairement motivés et, s'il y a lieu, proposent un autre libellé à considérer.

Les appels à commentaires portant sur des questions particulières du présent exposé-sondage sont énoncés ci-dessous :

Appel à commentaires sur la question particulière n° 1 – Champ d'application (paragraphe 3 à 5) :

Les dispositions du présent exposé-sondage s'appliqueraient de façon générale à toutes les ressources naturelles corporelles qui n'entrent pas dans le champ d'application d'une autre norme IPSAS existante. (Voir les paragraphes 3, 4, [BC8](#) et [BC34](#).) Le champ d'application proposé vous convient-il ? Dans la négative, quelle approche proposez-vous en ce qui concerne le champ d'application ? **Veillez motiver** votre réponse.

Les ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation constituent un exemple typique d'éléments qui pourraient entrer dans le champ d'application proposé du présent exposé-sondage. À quels autres éléments vous attendriez-vous à ce que les dispositions du présent exposé-sondage s'appliquent ?

Des membres de l'IPSASB ont exprimé une [opinion dissidente](#) en ce qui concerne le champ d'application et la définition du terme « ressource naturelle corporelle » qui sont proposés dans le présent exposé-sondage. Leur opinion est présentée après la base des conclusions.

Appel à commentaires sur la question particulière n° 2 – Définitions (paragraphe 6) :

Le présent exposé-sondage définit une ressource naturelle comme un élément d'origine naturelle qui a un potentiel de service et/ou la capacité de générer des avantages économiques futurs et une ressource naturelle corporelle comme une ressource naturelle ayant une substance physique.

Ces définitions vous conviennent-elles ? Dans la négative, pourquoi ?

Des membres de l'IPSASB ont exprimé une [opinion dissidente](#) en ce qui concerne le champ d'application et la définition du terme « ressource naturelle corporelle » qui sont proposés dans le présent exposé-sondage. Leur opinion est présentée après la base des conclusions.

Appel à commentaires sur la question particulière n° 3 – Amortissement (paragraphe 23) :

Le présent exposé-sondage prévoit une présomption réfutable selon laquelle les ressources naturelles corporelles qui entrent dans le champ d'application de la présente norme [en projet] ont une durée d'utilité indéterminée et ne doivent donc pas être amorties. Cette présomption s'appuie sur le fait qu'elles ne sont généralement pas utilisées ou consommées de la même manière que les immobilisations corporelles qui entrent dans le champ d'application d'autres normes IPSAS.

La présomption réfutable proposée, selon laquelle les ressources naturelles corporelles ne devraient pas être amorties, vous convient-elle ? Dans la négative, pourquoi ?

Appel à commentaires sur la question particulière n° 4 – Exemption de l'obligation de fournir certaines informations (paragraphe 51) :

Comme il est expliqué au paragraphe [BC31](#), le présent exposé-sondage propose d'exempter l'entité de l'obligation de fournir certaines informations dont la divulgation pourrait entraîner la dégradation de ressources naturelles corporelles qui sont rares ou menacées d'extinction.

Êtes-vous d'accord qu'il convient de prévoir une telle exemption ? Dans la négative, pourquoi ?

Appel à commentaires sur la question particulière n° 5 – Renvois à la norme IPSAS 45, *Property, Plant, and Equipment* [Immobilisations corporelles] (paragraphe 15 et 54) :

Le présent exposé-sondage contient des renvois aux indications de la norme IPSAS 45 concernant la détermination du coût dans le cadre d'une opération avec contrepartie ainsi que les obligations d'information concernant la valeur actuelle. Ces indications ont été intégrées par renvoi, parce que l'acquisition de ressources naturelles corporelles est généralement rare dans le secteur public, et que les principes de détermination du coût sont bien connus et correspondent à ceux de la norme IPSAS 45.

Selon vous, ces renvois sont-ils suffisamment clairs ? Dans la négative, comment les indications susmentionnées devraient-elles être intégrées dans la norme définitive ?

Appel à commentaires sur la question particulière n° 6 – Dispositions transitoires (paragraphe 60) :

Le présent exposé-sondage permet à l'entité de choisir de recourir soit à l'application rétrospective modifiée, selon laquelle les ressources naturelles corporelles qui répondent aux critères de comptabilisation à la date de première application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) sont comptabilisées à leur coût présumé, soit à l'application rétrospective intégrale conformément à la norme IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

Selon vous, la possibilité d'appliquer les indications proposées en recourant à l'application rétrospective modifiée donnera-t-elle lieu à la fourniture d'informations utiles ? Dans la négative, pourquoi ?

Appel à commentaires sur la question particulière n° 7 – Modification de la description du terme « biens patrimoniaux » dans la norme IPSAS 45, *Property, Plant, and Equipment* [Immobilisations corporelles] ([Annexe B](#)) :

L'IPSASB propose de modifier la description d'un bien patrimonial qui est énoncée dans la norme IPSAS 45, de sorte que les biens patrimoniaux qui sont également des ressources naturelles corporelles entrent dans le champ d'application de la présente norme [en projet].

Cette proposition vous convient-elle ? Dans la négative, pourquoi ?

Appel à commentaires sur la question particulière n° 8 – Caractère suffisant des indications de mise en œuvre et des exemples illustratifs proposés :

Les indications ne faisant pas autorité proposées dans la présente norme [en projet] ont été élaborées pour traiter de sujets qui pourraient être complexes et difficiles à appliquer dans la pratique, qui sont source de préoccupation pour les parties intéressées ou pour lesquels il pourrait être utile d'ajouter des indications ne faisant pas autorité.

Selon vous, les indications de mise en œuvre et les exemples illustratifs proposés sont-ils suffisants ? Dans la négative, quels autres sujets devraient faire l'objet d'indications ne faisant pas autorité ? Veuillez motiver votre réponse.

EXPOSÉ-SONDAGE 92, RESSOURCES NATURELLES CORPORELLES**TABLE DES MATIÈRES**

	Paragraphe
Objectif	1-2
Champ d'application.....	3-5
Définitions.....	6-7
Comptabilisation.....	8-11
Évaluation.....	12-34
Évaluation initiale	12-15
Évaluation ultérieure	16-34
Décomptabilisation.....	35-40
Informations présentées à titre principal ou fournies à titre annexe	41-57
Informations présentées à titre principal	41-42
Informations fournies à titre annexe	43-57
Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires	58-62
Date d'entrée en vigueur	58-59
Dispositions transitoires	60-62
<u>Annexe A : Guide d'application</u>	
<u>Annexe B : Modifications d'autres normes IPSAS</u>	
Base des conclusions	
<u>Opinion dissidente</u>	
<u>Guide de mise en œuvre</u>	
<u>Exemples illustratifs</u>	
<u>Comparaison avec le Manuel de statistiques de finances publiques</u>	

Objectif

1. **L'objectif de la présente norme [en projet] est d'établir les principes que l'entité doit appliquer pour présenter des informations pertinentes aux utilisateurs des états financiers concernant la nature des ressources naturelles corporelles ainsi que les montants, le calendrier et les incertitudes qui y sont associés.**
2. Pour satisfaire à l'objectif mentionné au paragraphe 1, la présente norme [en projet] :
 - a) énonce les dispositions applicables en matière de comptabilisation, d'évaluation et de présentation concernant les ressources naturelles corporelles ;
 - b) impose à l'entité de fournir des informations dans ses états financiers qui permettent aux utilisateurs d'apprécier à la fois :
 - i) la nature des ressources naturelles corporelles et les risques qui y sont associés,
 - ii) l'incidence de ces ressources naturelles corporelles sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité.

Champ d'application

3. **L'entité qui prépare et présente des états financiers selon la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente norme [en projet] pour comptabiliser les ressources naturelles corporelles, au sens de la présente norme [en projet], sauf dans les cas suivants :**
 - a) **la ressource est détenue soit pour être utilisée dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être louée à des tiers, soit à des fins administratives, et l'entité s'attend à l'utiliser pendant plus d'une période de présentation de l'information financière. Une ressource d'une telle nature répond à la définition d'une immobilisation corporelle entrant dans le champ d'application de la norme IPSAS 45, *Property, Plant, and Equipment [Immobilisations corporelles]* ;**
 - b) **la ressource est une matière première ou une fourniture devant être consommée dans le processus de production ou de prestation de services, ou est détenue pour être distribuée dans le cours normal des activités ou est en cours de production pour la vente ou la distribution. Une ressource d'une telle nature répond à la définition d'un élément de stocks entrant dans le champ d'application de la norme IPSAS 12, *Stocks* ;**
 - c) **la ressource est détenue pour en retirer des loyers et/ou pour réaliser une plus-value en capital et répond donc à la définition d'un immeuble de placement entrant dans le champ d'application de la norme IPSAS 16, *Immeubles de placement* ;**
 - d) **la ressource est un actif biologique dont la transformation biologique est gérée en vue de la vente, de la distribution ou de la transformation en produits agricoles. Une telle ressource serait un actif biologique entrant dans le champ d'application de la norme IPSAS 27, *Agriculture*.**
4. **La présente norme [en projet] ne s'applique pas non plus aux éléments suivants :**
 - a) **les obligations liées aux ressources naturelles corporelles qui entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* ;**

- b) **les immobilisations incorporelles, au sens de la norme IPSAS 31, *Immobilisations incorporelles* ;**
 - c) **les infrastructures faisant l'objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public (aussi appelé « accord de concession de services ») qui entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS 32, *Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique* ;**
 - d) **les contrats de location, au sens de la norme IPSAS 43, *Contrats de location* ;**
 - e) **les ressources naturelles corporelles classées comme étant détenues en vue de la vente selon la norme IPSAS 44, *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations [Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées]* ;**
 - f) **les actifs de prospection et d'évaluation qui entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS 50, *Exploration for and Evaluation of Mineral Resources [Prospection et évaluation de ressources minérales]*.**
5. Une ressource naturelle corporelle détenue à des fins de conservation est un exemple typique de ressource naturelle corporelle qui pourrait entrer dans le champ d'application de la présente norme [en projet]. Des indications supplémentaires sur ce groupe de ressources sont énoncées aux paragraphes AG3 à AG7.

Définitions

6. **Dans la présente norme [en projet], les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :**
- Pour les besoins de la présente norme [en projet], une ressource naturelle est un élément qui :**
- a) **est d'origine naturelle ;**
 - b) **a un potentiel de service et/ou la capacité de générer des avantages économiques futurs.**
- Une ressource naturelle corporelle est une ressource naturelle ayant une substance physique.**
- Une catégorie de ressources naturelles corporelles s'entend d'un groupe de ressources naturelles corporelles de nature similaire ou détenues pour une raison semblable qui est présenté comme un élément unique, à titre principal ou à titre annexe, dans les états financiers.**
- Des termes définis dans d'autres normes IPSAS sont utilisés dans le même sens dans la présente norme [en projet]. Les définitions de ces termes sont aussi énoncées dans le glossaire qui est publié séparément.**
7. Des indications supplémentaires sur les définitions utilisées dans la présente norme [en projet] sont énoncées aux paragraphes AG8 et AG9.

Comptabilisation

8. **Une ressource naturelle corporelle doit être comptabilisée si, et seulement si :**
- a) **il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service qui lui sont associés ira à l'entité ;**

- b) **elle est contrôlée par l'entité du fait d'événements passés ;**
 - c) **elle peut être évaluée de façon fiable.**
9. La valeur actuelle d'un actif peut être évaluée de façon fiable si la variabilité de l'intervalle des valeurs actuelles raisonnables n'est pas importante pour cet actif ou si les probabilités des différentes estimations dans l'intervalle peuvent être raisonnablement appréciées.
10. Si l'entité détient une ressource naturelle corporelle qui répond à la définition d'un actif, mais qui ne satisfait pas au critère de comptabilisation de l'alinéa 8.c), les informations exigées au paragraphe [55](#) doivent être fournies par voie de notes dans les états financiers. Si cette ressource devient par la suite évaluable de façon fiable, l'entité doit dès lors la comptabiliser conformément au paragraphe 8 et appliquer les principes d'évaluation de la présente norme [en projet].
11. Selon la nature des éléments considérés, les risques qui y sont associés et les objectifs en vue desquels l'entité les détient, il peut être approprié : a) de ventiler les éléments importants en unités de comptabilisation distinctes, puis d'appliquer les critères de comptabilisation à chaque unité ou b) de regrouper les éléments individuels en une seule unité de comptabilisation, puis d'appliquer les critères de comptabilisation à la valeur globale. Des indications supplémentaires sur la détermination des unités de comptabilisation sont énoncées aux paragraphes [AG17](#) à AG21.

Évaluation

Évaluation initiale

12. **Lorsque la ressource naturelle corporelle est comptabilisée à l'actif du fait d'un événement qui n'est pas une transaction sur un marché ordonné, tel qu'une opération sans contrepartie, elle doit être évaluée initialement à son coût présumé. L'entité doit appliquer la norme IPSAS 46, *Measurement [Évaluation]*, pour évaluer le coût présumé de cette ressource naturelle corporelle à comptabiliser.**
13. Dans la présente norme [en projet], l'évaluation initiale au coût présumé — conformément aux dispositions du paragraphe 12 — de la ressource naturelle à comptabiliser ne constitue pas une réévaluation. En conséquence, les dispositions relatives à la réévaluation énoncées aux paragraphes 18 à 22 et les indications connexes du guide d'application ne s'appliquent que si l'entité choisit de réévaluer, dans les périodes de présentation de l'information financière ultérieures, la ressource naturelle corporelle comptabilisée.
14. **Une ressource naturelle corporelle comptabilisée acquise dans le cadre d'une opération avec contrepartie doit être évaluée à son coût.**
15. Pour déterminer le coût d'une ressource naturelle corporelle comptabilisée acquise dans le cadre d'une opération avec contrepartie, l'entité doit appliquer les principes énoncés aux paragraphes 14 à 22 de la norme IPSAS 45 en ce qui concerne les éléments du coût et l'évaluation de celui-ci.

Évaluation ultérieure

16. **Après la comptabilisation initiale, l'entité doit appliquer les dispositions relatives à l'évaluation de la norme IPSAS 46 en choisissant comme méthode comptable soit le modèle du coût historique, soit le modèle de la valeur actuelle. L'entité doit appliquer la méthode choisie à l'ensemble d'une catégorie de ressources naturelles corporelles comptabilisées.**

Modèle du coût historique

17. **Lorsque l'entité choisit ultérieurement d'évaluer à son coût historique une ressource naturelle corporelle comptabilisée qui a été initialement évaluée à son coût ou à son coût présumé, cette ressource doit être évaluée à son coût ou à son coût présumé diminué du cumul des amortissements (s'il y a lieu) et du cumul des pertes de valeur.**

Modèle de la valeur actuelle

18. **Lorsque l'entité choisit, après la comptabilisation initiale, d'évaluer selon le modèle de la valeur actuelle une ressource naturelle corporelle dont la valeur actuelle peut être évaluée de manière fiable, cette ressource doit être évaluée à son montant réévalué, à savoir sa valeur actuelle à la date de réévaluation diminuée du cumul des amortissements ultérieurs (s'il y a lieu) et du cumul des pertes de valeur ultérieures. Une ressource naturelle corporelle — ou une partie de cette ressource — qui entre dans le champ d'application de la présente norme [en projet] est évaluée à sa juste valeur si elle est détenue pour sa capacité financière ou à sa valeur opérationnelle actuelle si elle est détenue pour sa capacité opérationnelle. Si la valeur actuelle d'une ressource naturelle corporelle comptabilisée ne peut être évaluée après sa comptabilisation initiale au coût, l'entité doit appliquer le modèle du coût historique pour évaluer cette ressource.**
19. **Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour s'assurer que la valeur comptable ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la valeur actuelle à la date de clôture. Le traitement comptable applicable est décrit aux paragraphes 20 à 22.**
20. **Lorsque la valeur comptable d'une catégorie de ressources naturelles corporelles est augmentée à la suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être créditée directement dans les écarts de réévaluation. Toutefois, l'augmentation doit être comptabilisée dans l'excédent ou le déficit dans la mesure où elle compense une réévaluation à la baisse de la même catégorie de ressources naturelles corporelles, précédemment comptabilisée dans l'excédent ou le déficit.**
21. **Lorsque, à la suite d'une réévaluation, la valeur comptable d'une catégorie de ressources naturelles corporelles diminue, cette diminution doit être comptabilisée dans l'excédent ou le déficit. Toutefois, la diminution doit être débitée directement dans les écarts de réévaluation dans la limite de tout solde créditeur de ces écarts pour cette catégorie de ressources naturelles corporelles.**
22. **Les réévaluations à la hausse et à la baisse liées à des actifs individuels d'une même catégorie de ressources naturelles corporelles doivent se compenser entre elles, mais elles ne peuvent pas compenser des actifs d'une autre catégorie.**

Amortissement

23. **L'entité doit apprécier si la durée d'utilité d'une ressource naturelle corporelle comptabilisée est déterminée ou indéterminée et, si elle est déterminée, évaluer quelle est cette durée d'utilité. Il existe une présomption réfutable selon laquelle les ressources naturelles corporelles comptabilisées qui entrent dans le champ d'application de la présente norme [en projet] ont une durée d'utilité indéterminée, car elles ne sont généralement pas utilisées ou**

consommées de la même manière que les immobilisations corporelles qui entrent dans le champ d'application d'autres normes IPSAS.

24. Une ressource naturelle corporelle ayant une durée d'utilité déterminée est amortie alors qu'une ressource naturelle corporelle ayant une durée d'utilité indéterminée ne l'est pas.

Actifs à durée d'utilité indéterminée

25. Le terme « indéterminée » ne signifie pas « infinie », c'est-à-dire « sans fin ». La durée d'utilité d'une ressource naturelle corporelle comptabilisée doit tenir compte des faits probants, au moment où cette durée est estimée, en ce qui concerne les facteurs qui pourraient avoir une incidence sur celle-ci. Les projections concernant ces facteurs et la durée d'utilité estimée devraient être réalistes plutôt qu'optimistes ou pessimistes, ce qui signifie qu'elles devraient être étayées par des données objectives et donner lieu à des évaluations pertinentes qui donnent une image fidèle de la valeur de l'actif et de son amortissement, plutôt qu'à des projections optimistes ou pessimistes. Par exemple, la conclusion que la durée d'utilité d'une ressource naturelle corporelle comptabilisée est indéterminée ne doit pas dépendre de dépenses futures prévues supérieures à celles qui s'imposent pour conserver l'actif dans sa condition actuelle.

Actifs à durée d'utilité déterminée

26. **Une ressource naturelle corporelle comptabilisée doit être considérée comme ayant une durée d'utilité déterminée lorsque, sur la base d'une analyse de tous les facteurs pertinents, il y a clairement une limite prévisible à la période au cours de laquelle on s'attend à ce que l'actif fournisse des avantages économiques futurs ou un potentiel de service à l'entité.**
27. La durée d'utilité d'une ressource naturelle corporelle comptabilisée peut être très longue ou même indéterminée. Dans le cas d'un actif ayant une très longue durée d'utilité, l'incertitude entourant cette dernière ne justifie pas de choisir une durée d'utilité trop brève pour être réaliste.
28. **La dotation aux amortissements de chaque période doit être comptabilisée dans l'excédent ou le déficit sauf si elle est incorporée dans la valeur comptable d'un autre actif.**
29. **Le montant amortissable d'une ressource naturelle corporelle comptabilisée doit être réparti systématiquement sur sa durée d'utilité.**
30. **La valeur résiduelle et la durée d'utilité d'un actif doivent être révisées au moins à chaque date de clôture d'exercice et, si les attentes diffèrent par rapport aux estimations précédentes, les changements doivent être comptabilisés comme des changements d'estimations comptables selon la norme IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.**
31. **Le mode d'amortissement doit refléter le rythme auquel l'actif est censé fournir des avantages économiques futurs ou un potentiel de service à l'entité.**
32. **Le mode d'amortissement appliqué à un actif doit être examiné au moins à chaque date de clôture d'exercice et, si le rythme auquel l'actif est censé fournir un potentiel de service à l'entité a connu un changement important, le mode d'amortissement doit être modifié pour refléter le nouveau rythme. Un tel changement doit être comptabilisé comme un changement d'estimation comptable selon la norme IPSAS 3.**

Dépréciation

33. **Pour déterminer si une ressource naturelle corporelle qui entre dans le champ d'application de la présente norme [en projet] s'est dépréciée, l'entité applique la norme IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie* ou la norme IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*, selon le cas. Ces deux normes expliquent comment une entité revoit la valeur comptable de ses actifs, comment elle détermine la valeur de la valeur recouvrable d'un actif ou sa valeur de service recouvrable, et dans quels cas elle comptabilise ou reprend une perte de valeur.**
34. L'entité est tenue d'examiner annuellement les ressources naturelles corporelles ayant une durée d'utilité indéterminée pour apprécier s'il y a des indices de dépréciation, conformément à la norme IPSAS 21 ou à la norme IPSAS 26.

Décomptabilisation

35. **La valeur comptable d'une ressource naturelle corporelle comptabilisée, ou d'une partie de celle-ci, doit être décomptabilisée :**
- a) **lors de sa sortie ;**
 - b) **lorsque l'entité cesse autrement de contrôler la ressource ;**
 - c) **lorsqu'aucun avantage économique futur ni potentiel de service n'est attendu de la ressource.**
36. **Le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une ressource naturelle corporelle comptabilisée doit être inclus dans l'excédent ou le déficit lors de la décomptabilisation de l'élément.**
37. **Le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une ressource naturelle corporelle comptabilisée doit être déterminé comme étant la différence entre le produit net de la sortie, le cas échéant, et la valeur comptable de l'élément.**
38. La contrepartie à recevoir à la sortie de ressources naturelles corporelles est comptabilisée initialement à sa juste valeur. Si le règlement de l'élément est différé, la contrepartie reçue est comptabilisée initialement au prix comptant équivalent. La différence entre le montant nominal de la contrepartie et le prix comptant équivalent est comptabilisée en produits d'intérêts selon la norme IPSAS 47, *Revenue [Revenus]*, reflétant le rendement effectif de la créance.

Reclassement

39. Si l'usage principal prévu d'une ressource naturelle corporelle comptabilisée ou d'une composante spécifique de cet actif change, cette ressource ou composante doit être reclassée en fonction de son nouvel usage principal prévu. Aux fins de comptabilisation ultérieure conformément aux normes IPSAS 12, IPSAS 16, IPSAS 27 ou IPSAS 45, le coût de cet actif ou de sa composante doit être sa valeur comptable nette immédiatement avant le reclassement.
40. Si une ressource naturelle corporelle comptabilisée, ou une composante d'une telle ressource, satisfait aux critères de classement précisés aux paragraphes 11 à 19 de la norme IPSAS 44, l'entité doit la reclasser à titre d'actif détenu en vue de la vente entrant dans le champ d'application de cette norme.

Informations présentées à titre principal ou fournies à titre annexe

Informations présentées à titre principal

41. **L'entité doit présenter à titre principal les ressources naturelles corporelles comptabilisées qui entrent dans le champ d'application de la présente norme [en projet] dans un poste distinct de l'état de la situation financière.**
42. Conformément à l'esprit des dispositions du paragraphe 88 de la norme IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, l'entité est tenue de présenter les ressources naturelles corporelles qui entrent dans le champ d'application de la présente norme [en projet] dans des postes distincts de l'état de la situation financière en les classant selon l'objectif principal visé par leur détention. Par exemple, les ressources naturelles corporelles qui sont détenues à des fins de conservation sont décrites comme des « ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation » dans le corps des états financiers et sont présentées séparément des ressources naturelles corporelles détenues à d'autres fins (le cas échéant). Cette ventilation peut être soit présentée dans le corps des états financiers, soit fournie dans les notes annexes à ceux-ci.

Informations fournies à titre annexe

43. **L'objectif des dispositions en matière d'informations à fournir en annexe est de faire en sorte que l'entité fournisse suffisamment d'informations pour permettre aux utilisateurs des états financiers d'apprécier :**
 - a) **la nature des ressources naturelles corporelles qui entrent dans le champ d'application de la présente norme [en projet] et les risques qui y sont associés ;**
 - b) **l'incidence des ressources naturelles corporelles sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité.**
44. Si une ressource naturelle corporelle répond à la définition d'un actif, des informations à son sujet doivent être fournies dans les états financiers, et ce, même si aucun actif n'est comptabilisé. (Voir les paragraphes [55](#) à [57](#).)

Informations à fournir sur les ressources naturelles corporelles comptabilisées

45. **L'entité doit fournir les informations suivantes en ce qui concerne une ressource naturelle corporelle comptabilisée qui entre dans le champ d'application de la présente norme [en projet] :**
 - a) **une description narrative de cette ressource, en indiquant notamment :**
 - i) **sa nature ou le type de ressource dont il s'agit,**
 - ii) **son emplacement et sa quantité,**
 - iii) **s'il y a lieu, les jugements importants portés pour déterminer les différentes unités de comptabilisation qui y sont associées,**
 - iv) **son importance par rapport à l'atteinte des objectifs de l'entité, en précisant notamment la façon dont elle est censée fournir des avantages économiques futurs ou un potentiel de service,**
 - v) **les jugements importants portés pour déterminer qu'elle répond aux critères de comptabilisation d'un actif ;**

- b) **le modèle et la base d'évaluation utilisés pour déterminer sa valeur comptable brute ;**
 - c) **s'il y a lieu, la raison pour laquelle il s'agit d'un actif amortissable, le mode d'amortissement utilisé, la durée d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés ainsi que la valeur comptable brute et le cumul des amortissements à l'ouverture et à la clôture de la période ;**
 - d) **un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période, faisant apparaître :**
 - i) **les entrées,**
 - ii) **les actifs classés comme détenus en vue de la vente ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente conformément à la norme IPSAS 44 et autres sorties,**
 - iii) **les augmentations et les diminutions résultant des réévaluations décrites aux paragraphes 19 et 20 à 22 et des pertes de valeur (s'il y a lieu) comptabilisées ou reprises directement dans l'actif net ou les capitaux propres conformément à la norme IPSAS 21 ou à la norme IPSAS 26, selon le cas,**
 - iv) **les amortissements (s'il y a lieu),**
 - v) **les pertes de valeur comptabilisées dans l'excédent ou le déficit conformément à la norme IPSAS 21 ou à la norme IPSAS 26, selon le cas,**
 - vi) **les pertes de valeur faisant l'objet d'une reprise dans l'excédent ou le déficit conformément à la norme IPSAS 21 ou à la norme IPSAS 26, selon le cas,**
 - vii) **les autres variations pertinentes.**
46. **Les états financiers doivent également indiquer, pour chaque catégorie de ressources naturelles corporelles comptabilisées qui y figure :**
- a) **l'existence de restrictions sur la propriété, de limites juridiques ou d'autres limites similaires restreignant l'utilisation des ressources naturelles corporelles découlant d'exigences environnementales ou d'autres exigences réglementaires, ainsi que tout montant associé à ces restrictions et limites ;**
 - b) **l'existence et les montants des ressources naturelles corporelles données en nantissement de dettes, ou les autres responsabilités relatives à la garde d'actifs.**
47. Selon la norme IPSAS 3, l'entité indique la nature et l'effet d'un changement dans une estimation comptable qui a une incidence sur la période considérée ou dont on s'attend à ce qu'il ait une incidence sur des périodes ultérieures. Pour les ressources naturelles corporelles comptabilisées, l'obligation de fournir ces informations peut résulter de changements dans les estimations concernant :
- a) les valeurs résiduelles ;
 - b) les durées d'utilité ;
 - c) les modes d'amortissement.
48. **Si les actifs d'une catégorie de ressources naturelles corporelles sont comptabilisés à leur montant réévalué, les informations suivantes doivent être fournies :**

- a) **la date de la réévaluation ;**
 - b) **le recours ou non à un évaluateur indépendant ;**
 - c) **l'écart de réévaluation, en indiquant les variations de la période ainsi que toute restriction sur la distribution de cet écart aux propriétaires ;**
 - d) **la somme de tous les écarts de réévaluation positifs des ressources naturelles corporelles de cette catégorie ;**
 - e) **la somme de tous les écarts de réévaluation négatifs des ressources naturelles corporelles de cette catégorie.**
49. Selon la norme IPSAS 21 **ou la norme IPSAS 26, selon le cas**, l'entité fournit des informations sur ses ressources naturelles corporelles dépréciées en plus des informations exigées aux sous-alinéas 45.d)iii), 45.d)v) et 45.d)vi).
50. Les utilisateurs des états financiers peuvent trouver les informations suivantes également adaptées à leurs besoins. Les entités sont en conséquence encouragées à fournir, sans y être obligées, les informations suivantes :
- a) lorsque le modèle du coût historique est utilisé, la valeur actuelle de la ressource naturelle corporelle lorsque celle-ci diffère de façon significative de la valeur comptable ;
 - b) s'il y a lieu, la valeur comptable brute de toute ressource naturelle corporelle entièrement amortie.
51. La fourniture de certaines ou de l'ensemble des informations exigées aux paragraphes 45 à 50 peut, dans de rares cas, mettre en péril une ressource naturelle corporelle ou entraîner sa dégradation. En de tels cas, l'entité n'est pas tenue de fournir ces informations, mais elle doit indiquer la nature générale de la ressource naturelle corporelle, le fait que certaines informations n'ont pas été fournies, ainsi que la raison pour laquelle elles ne l'ont pas été.

Évaluation à la valeur actuelle

52. Comme mentionné au paragraphe 16, l'entité qui a évalué initialement à son coût présumé une ressource naturelle corporelle comptabilisée n'est pas tenue de choisir le modèle de la valeur actuelle comme méthode comptable pour l'évaluation ultérieure. Lorsqu'elle choisit de le faire, les exigences du paragraphe 53 s'appliquent aux ressources naturelles corporelles comptabilisées qui sont ultérieurement évaluées selon le modèle de la valeur actuelle.
53. **L'entité doit fournir des informations qui aideront les utilisateurs de ses états financiers à apprécier les deux éléments suivants :**
- a) **pour les ressources naturelles corporelles évaluées à la valeur actuelle dans l'état de la situation financière après la comptabilisation initiale, les techniques d'évaluation et les données d'entrée utilisées pour établir les valeurs ;**
 - b) **pour les évaluations de la valeur actuelle estimées à l'aide de données d'entrée non observables importantes, l'effet de ces évaluations sur l'excédent ou le déficit ou sur l'actif net ou les capitaux propres de la période.**
54. Pour remplir les objectifs énoncés au paragraphe 53, l'entité doit tenir compte des dispositions concernant la valeur opérationnelle actuelle ou la juste valeur énoncées aux paragraphes 80 à 84 de la norme IPSAS 45.

Informations à fournir sur les ressources naturelles corporelles non comptabilisées

55. **Lorsqu'une ressource naturelle corporelle répond à la définition d'un actif, mais n'est pas comptabilisée dans les états financiers parce que, lors de l'évaluation initiale, son coût ou son coût présumé ne peut être évalué de façon fiable, l'entité doit fournir les informations suivantes :**
- a) **des informations qualitatives sur la ressource, comme sa nature ou le type de ressource dont il s'agit, son emplacement et, si cette information est disponible, sa quantité ;**
 - b) **les difficultés liées à l'obtention d'une évaluation fiable qui ont fait en sorte d'empêcher sa comptabilisation ;**
 - c) **l'importance de cette ressource naturelle corporelle non comptabilisée par rapport à l'atteinte des objectifs de l'entité.**
56. Lorsque sont comptabilisées des dépenses ultérieures consacrées à des ressources naturelles corporelles non comptabilisées, les obligations d'information énoncées aux paragraphes 45 à 54 s'appliquent.
57. Lorsque l'entité agit à titre de gardien d'une ressource naturelle corporelle non comptabilisée, elle doit expliquer par voie de notes aux états financiers la nature de ses responsabilités relatives à la garde d'actifs, y compris les dispositions légales ou réglementaires ou les instruments similaires qui établissent ces responsabilités à l'égard de la ressource.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

Date d'entrée en vigueur

58. **L'entité doit appliquer la présente norme [en projet] aux états financiers annuels couvrant les périodes ouvertes à compter du [jj mm aaaa]. Une application anticipée est permise. Si l'entité applique la présente norme [en projet] pour une période ouverte avant le [jj mm aaaa], elle doit l'indiquer.**
59. Lorsqu'une entité adopte les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par la norme IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice*, pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente norme [en projet] s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de cette date d'adoption.

Dispositions transitoires

60. **L'entité doit appliquer la présente norme [en projet] selon l'une des deux méthodes suivantes :**
- a) **selon une approche rétrospective modifiée, en comptabilisant à leur coût présumé (valeurs actuelles), à la date de première application de la présente norme [en projet], les ressources naturelles corporelles qui répondent aux critères de comptabilisation d'un actif à cette date de première application. L'entité doit comptabiliser l'effet cumulatif de son application initiale comme un ajustement du solde d'ouverture des excédents ou déficits cumulés (ou d'une autre composante de l'actif net ou des capitaux propres, selon le cas) de l'exercice auquel appartient la date de première application. Selon cette méthode de transition, l'entité n'est pas tenue de prendre en considération**

les ressources naturelles corporelles qui, antérieurement, répondaient aux critères de comptabilisation, mais qui ont été décomptabilisées avant la date de première application ;

b) de manière rétrospective, selon la norme IPSAS 3.

61. Aux fins de l'application des dispositions prévues au paragraphe 60, la date de première application est la date d'ouverture de la période de présentation de l'information financière pour laquelle l'entité applique la présente norme [en projet] pour la première fois.
62. Lorsque, par application de l'alinéa 60.a), l'entité choisit d'appliquer la présente norme [en projet] selon une approche rétrospective modifiée, elle doit l'indiquer.

Guide d'application

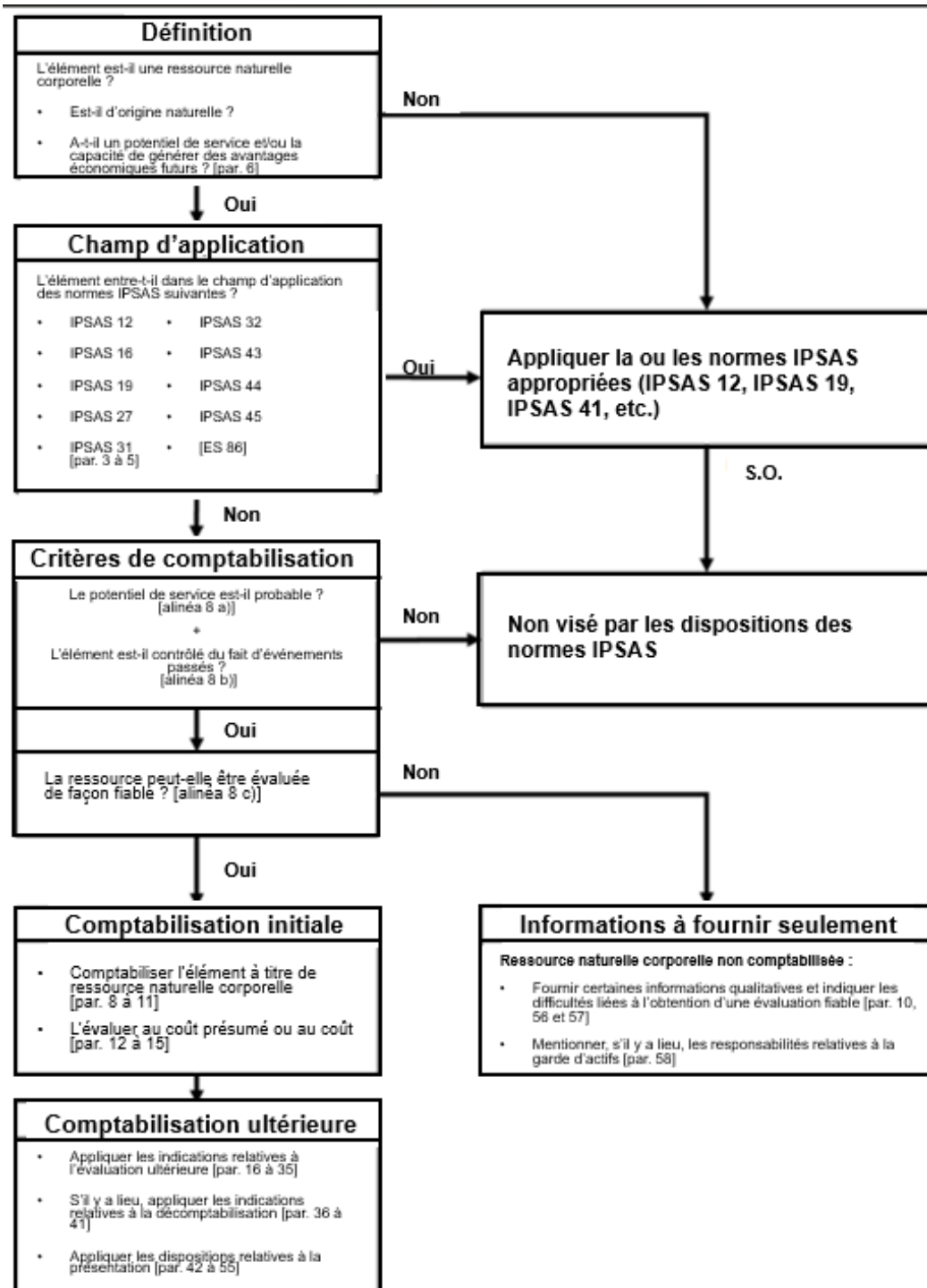
La présente annexe fait partie intégrante de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92).

AG1. Le présent guide d'application s'articule autour des catégories suivantes :

- a) Diagramme présentant l'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) (paragraphe AG2) ;
- b) Champ d'application (paragraphe AG3 à AG7) ;
- c) Définitions (paragraphe AG8 et AG9) ;
- d) Comptabilisation (paragraphe AG10 à AG24) ;
- e) Évaluation (paragraphe AG25 à AG32) ;
- f) Présentation (paragraphe AG33 et AG34).

Diagramme présentant l'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92)

AG2. Le diagramme qui suit peut aider les entités à se rappeler les principaux points à prendre en considération lors de l'application de la présente norme [en projet].



Champ d'application (paragraphe 3 à 5)

AG3. La présente norme [en projet] s'applique à toutes les ressources naturelles corporelles qui n'entrent pas dans le champ d'application des normes IPSAS indiquées aux paragraphes 3 et 4. En raison de l'approche prévue pour le champ d'application, les ressources naturelles corporelles qui sont hors du champ d'application de ces normes, notamment celles détenues à des fins de conservation, pourraient entrer dans le champ d'application de la présente norme [en projet].

Ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation

AG4. La conservation est généralement décrite comme l'action de gérer et de protéger une ressource naturelle corporelle contre sa dégradation.

AG5. Il se peut que les ressources naturelles corporelles détenues principalement à des fins de conservation, plutôt que d'utilisation ou de cession, doivent être considérées comme des actifs, car elles fournissent un potentiel de service permettant à l'entité du secteur public d'atteindre ses objectifs. Par exemple, le gouvernement ou l'entité du secteur public pourrait avoir comme objectif de maintenir l'état actuel d'une ressource naturelle corporelle pour que les citoyens des générations futures puissent en profiter. La conservation de la ressource naturelle corporelle permettrait d'atteindre cet objectif.

AG6. Ainsi, une ressource naturelle corporelle détenue principalement à des fins de conservation, qui est contrôlée par l'entité du fait d'événements passés et qui peut être évaluée de façon fiable, doit être comptabilisée à titre d'actif entrant dans le champ d'application de la présente norme [en projet].

AG7. Certaines ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation pourraient également être considérées comme des biens patrimoniaux selon la norme IPSAS 45, car ces éléments sont détenus pendant de longues périodes et préservés pour que les générations futures puissent en profiter en plus d'être des éléments corporels d'origine naturelle qui ont un potentiel de service et/ou ont la capacité de générer des avantages économiques futurs. Or, de telles ressources naturelles corporelles entrent dans le champ d'application de la présente norme [en projet].

Définitions (paragraphe 6 et 7)

AG8. Les éléments d'origine naturelle sont les composantes biologiques et non biologiques de la Terre qui, ensemble, constituent l'environnement biophysique qui est apparu dans la nature sans intervention humaine.

AG9. Pour qu'un élément d'origine naturelle soit considéré comme une ressource, il doit avoir un potentiel de service et/ou la capacité de générer des avantages économiques futurs. L'entité peut démontrer la satisfaction de ce critère par un plan dans lequel elle explique comment elle s'attend à ce que l'élément lui fournisse un potentiel de service ou génère des avantages économiques futurs, confirme sa capacité et son intention de réaliser ce plan et, s'il y a lieu, indique comment elle obtiendra les ressources nécessaires à sa réalisation.

Comptabilisation (paragraphe 8 à 11)

Application des critères de comptabilisation

- AG10. La comptabilisation à titre d'actif d'une ressource naturelle corporelle requiert d'apprécier toute incertitude quant à l'existence et à l'évaluation de cette ressource. Avant leur extraction, l'existence, la quantité et la qualité de certaines ressources d'origine naturelle dans un emplacement donné seront incertaines. Cela a une incidence sur la question de savoir si l'élément est un actif pouvant être comptabilisé, puisqu'il se pourrait qu'un élément dont l'existence est incertaine ne soit pas considéré comme une ressource avant que cette incertitude ne soit levée.
- AG11. L'entité évalue tous les coûts liés à une ressource naturelle corporelle au moment où ils sont engagés, selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 8. Ces coûts incluent les coûts engagés initialement pour acquérir la ressource naturelle corporelle.

Contrôle du fait d'événements passés

- AG12. L'entité peut obtenir le contrôle d'une ressource par suite d'un événement qui n'est pas une transaction sur un marché ordonné, comme une opération sans contrepartie ou l'exercice de pouvoirs souverains, ou encore par suite d'une opération avec contrepartie, comme une acquisition effectuée auprès d'un tiers. L'exercice d'un pouvoir souverain donne lieu à un actif seulement si l'entité a un droit de recevoir des ressources et qu'elle peut contrôler ces ressources. Par exemple, avant de pouvoir conclure que certaines ressources naturelles corporelles peuvent être contrôlées, l'entité publique peut être tenue de faire adopter des lois ou règlements et d'établir un cadre juridique régissant l'utilisation de ces ressources dans son pays ou territoire.
- AG13. Pour déterminer si elle contrôle actuellement une ressource naturelle corporelle, l'entité détermine s'il existe un ou plusieurs indicateurs de contrôle parmi les suivants :
- a) le droit de propriété ;
 - b) l'accès à la ressource, ou la capacité d'interdire ou de restreindre l'accès de tiers à cette ressource ;
 - c) la capacité de s'assurer que la ressource lui permettra d'atteindre ses objectifs ;
 - d) l'existence d'un droit exécutoire au potentiel de service de la ressource.

La détermination du contrôle fait appel au jugement. Il se peut que le contrôle existe, même si seulement certains de ces indicateurs sont présents. À l'inverse, il se peut que le contrôle n'existe pas, même lorsque la plupart de ces indicateurs sont présents.

- AG14. Aucun indicateur n'est plus important qu'un autre. Le droit de propriété n'est qu'un des indicateurs possibles du contrôle d'une ressource naturelle corporelle. L'entité peut en effet démontrer qu'elle contrôle la ressource même si elle n'en a pas la propriété légale, parce qu'elle peut décider de l'utilisation de la ressource et obtenir le potentiel de service qui peut en découler. À l'inverse, l'entité peut avoir un droit de propriété, mais ne pas avoir de droit sur le potentiel de service. Dans ces circonstances, l'entité considère la primauté de la substance sur la forme pour déterminer si elle contrôle l'actif ou non.

Changements dans la capacité d'évaluer la ressource de façon fiable en raison de changements dans les faits et les circonstances

AG15. Lorsqu'une ressource naturelle corporelle devient évaluable de façon fiable en raison de changements dans les faits et circonstances, l'entité applique les indications relatives aux changements d'estimations comptables de la norme IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

Échange d'actifs

AG16. Une ou plusieurs ressources naturelles corporelles peuvent être acquises par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires. Pour une ressource naturelle corporelle acquise dans le cadre d'une opération d'échange non monétaire, si l'entité est en mesure d'évaluer de manière fiable la valeur actuelle de l'actif reçu ou de l'actif cédé, la valeur actuelle de l'actif cédé est alors utilisée pour évaluer le coût de l'actif reçu, sauf si la valeur actuelle de l'actif reçu est plus clairement évidente.

Unité de comptabilisation

AG17. Comme l'implicite le paragraphe 11, l'entité doit faire appel au jugement pour déterminer les unités de comptabilisation auxquelles appliquer les indications en matière de comptabilisation et d'évaluation. La présente norme [en projet] ne prescrit pas d'unité de comptabilisation pour les ressources naturelles corporelles à comptabiliser.

AG18. Les facteurs suivants peuvent indiquer que des composantes importantes d'une ressource naturelle corporelle peuvent constituer des unités de comptabilisation distinctes :

- a) les composantes sont isolables et évaluables ;
- b) les composantes sont significatives par rapport à l'actif et aux états financiers pris dans leur ensemble ;
- c) les diverses composantes de la ressource naturelle corporelle ne sont pas toutes détenues pour la même raison. Par exemple, l'entité peut détenir une forêt naturelle principalement à des fins de conservation, mais en gérer une partie spécifique pour la culture d'un produit agricole. La partie gérée de la forêt serait considérée comme un actif biologique entrant dans le champ d'application de la norme IPSAS 27 et le reste de la forêt serait considéré comme une ressource naturelle corporelle détenue à des fins de conservation et entrerait dans le champ d'application de la présente norme [en projet].

AG19. En revanche, les facteurs suivants peuvent indiquer que des ressources naturelles corporelles individuelles peuvent être regroupées en une seule unité de comptabilisation :

- a) les éléments présentent des caractéristiques physiques différentes, mais sont exposés à des risques similaires ;
- b) les éléments sont gérés ensemble comme un tout et font vraisemblablement l'objet des mêmes opérations ;
- c) il est peu probable, voire impossible, que chacun des éléments pris isolément fournisse un potentiel de service à l'entité.

AG20. Poursuivons avec l'exemple de conservation de l'alinéa AG18.c)AG18.c). Si la forêt conservée fait partie d'une réserve, l'entité pourrait gérer l'ensemble de cette réserve de façon intégrée. Les

activités telles que le contrôle de l'accès à la réserve et la surveillance de la biodiversité dans la zone pourraient être menées à l'échelle de la réserve, c'est-à-dire sans gérer les différentes espèces de plantes et d'animaux de la réserve individuellement. Dans ce cas, il peut être approprié de traiter les diverses ressources naturelles corporelles de la réserve comme une seule unité de comptabilisation.

- AG21. La détermination de l'unité de comptabilisation peut aussi avoir une incidence sur l'évaluation ultérieure d'une ressource naturelle corporelle. Lorsqu'une ressource naturelle corporelle comptabilisée est constituée de plusieurs unités de comptabilisation dont la durée d'utilité diffère, et que le coût ou la valeur actuelle de chaque unité est important par rapport au coût total ou à la valeur actuelle totale de la ressource, chaque unité de comptabilisation doit être évaluée séparément.

Dépenses ultérieures

- AG22. L'entité applique le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 8 pour déterminer comment comptabiliser les dépenses ultérieures relatives aux ressources naturelles corporelles. Selon ce principe, les coûts d'entretien courant et les autres dépenses qui n'ont pas pour effet d'accroître le potentiel de service sont comptabilisés dans l'excédent ou le déficit au moment où ils sont engagés. Les coûts d'entretien courant peuvent consister principalement en frais de main-d'œuvre et de consommables et pourraient inclure, par exemple, le salaire des gardes forestiers engagés pour protéger une ressource naturelle corporelle ou les frais liés à l'application d'un traitement chimique particulier.

- AG23. À l'inverse, en raison de certains événements, il pourrait être nécessaire de remettre en état ou de régénérer une ressource naturelle corporelle ou certaines de ses composantes. Par exemple, si des feux ravagent une partie d'une forêt, il pourrait être nécessaire que l'entité plante certaines espèces d'arbres pour reboiser la zone touchée. La valeur comptable des arbres remplacés serait alors décomptabilisée selon les paragraphes 35 à 38 de la présente norme [en projet]. Selon le principe de comptabilisation du paragraphe 8, l'entité comptabiliserait le coût de reboisement de la forêt à titre d'actif, puisque ces coûts donneraient lieu à une hausse du potentiel de service qui ira probablement à l'entité. Selon les faits et circonstances spécifiques (par exemple, si les arbres replantés sont activement gérés ou utilisés pour d'autres services durant leur croissance), l'entité devrait déterminer si les coûts de reboisement pourraient être comptabilisés à titre d'actif entrant dans le champ d'application de la présente norme [en projet] ou d'une autre norme comme la norme IPSAS 45.

Dépenses ultérieures liées à des ressources naturelles corporelles non comptabilisées

- AG24. Le fait que la ressource naturelle corporelle sous-jacente ait ou non été comptabilisée initialement n'a pas d'incidence sur la comptabilisation à titre d'actif des dépenses ultérieures. Si les dépenses ultérieures concernent une ressource naturelle corporelle qui n'avait pas été initialement comptabilisée parce que son coût ou son coût présumé ne pouvait pas être évalué de façon fiable, elles devraient néanmoins être examinées à la lumière du paragraphe 8 afin de déterminer si elles devraient être ou non comptabilisées à titre d'actif.

Évaluation (paragraphe 12 à 34)

Évaluation d'un actif détenu pour sa capacité opérationnelle

AG25. En général, une ressource naturelle corporelle dont la détention a pour objectif principal de générer un rendement financier entre dans le champ d'application des normes IPSAS 12, IPSAS 16, IPSAS 27 ou IPSAS 45, et l'évaluation d'une ressource naturelle corporelle non courante détenue en vue de la vente est déterminée selon la norme IPSAS 44. Une ressource naturelle corporelle qui entre dans le champ d'application de la présente norme [en projet] et qui est détenue à des fins de conservation est généralement détenue pour sa capacité opérationnelle, et sa valeur actuelle doit être évaluée à la valeur opérationnelle actuelle. Les ressources naturelles corporelles qui entrent dans le champ d'application de la présente norme [en projet] et qui sont détenues à d'autres fins peuvent être évaluées à leur juste valeur si elles sont détenues pour leur capacité financière.

Application de la méthode de la valeur actuelle

AG26. La fréquence des réévaluations dépend des variations de la valeur actuelle des ressources naturelles corporelles comptabilisées concernées. Si la valeur actuelle d'un actif réévalué diffère de façon significative de sa valeur comptable, une nouvelle réévaluation est nécessaire. Les ressources naturelles corporelles comptabilisées dont la valeur actuelle fait l'objet de variations importantes et volatiles nécessitent d'être réévaluées annuellement, alors que des réévaluations aussi fréquentes ne sont pas nécessaires dans le cas d'autres ressources naturelles corporelles comptabilisées. Par exemple, il se peut qu'une ressource naturelle corporelle comptabilisée, qui est détenue à des fins de conservation, soit mature et que sa valeur actuelle ne fasse donc l'objet que de variations annuelles négligeables. En pareil cas, une réévaluation aux trois à cinq ans peut suffire.

AG27. Lorsqu'une ressource naturelle corporelle comptabilisée est réévaluée, sa valeur comptable est ajustée au montant réévalué. À la date de réévaluation, l'actif est traité de l'une des manières suivantes :

- a) la valeur comptable brute est ajustée d'une manière qui concorde avec la réévaluation de la valeur comptable de l'actif. Par exemple, la valeur comptable brute peut être retraitée au prorata de la variation de la valeur comptable. Le cumul des amortissements (s'il y a lieu) à la date de réévaluation est ajusté pour qu'il corresponde à la différence entre la valeur comptable brute de l'actif et sa valeur comptable déduction faite du cumul des pertes de valeur ;
- b) le cumul des amortissements est déduit de la valeur comptable brute de l'actif.

Le montant de l'ajustement du cumul des amortissements (s'il y a lieu) et du cumul des pertes de valeur fait partie de l'accroissement ou de la diminution de la valeur comptable qui est traité selon les paragraphes 20 et 21.

AG28. Une catégorie de ressources naturelles corporelles comptabilisées s'entend d'un groupe d'actifs de nature similaire ou détenus pour des raisons semblables. Voici des exemples de catégories distinctes :

- a) aires de conservation dont la faune, les zones d'habitat et les plans d'eau sont tous visés par les mêmes activités de gestion ;
- b) certaines espèces d'animaux ;

c) forêts dans des zones désignées.

Lorsqu'elle regroupe des ressources naturelles corporelles comptabilisées dans des catégories, l'entité peut constater que des éléments de nature similaire sont détenus pour des raisons ou des fonctions différentes, ou vice-versa. Par exemple, bien que diverses forêts soient physiquement similaires (et donc d'une nature similaire), certaines d'entre elles peuvent être détenues à des fins de conservation et d'autres à des fins commerciales ou agricoles. Cela peut amener l'entité à identifier une catégorie de forêts entrant dans le champ d'application de la présente norme [en projet], alors que des forêts de nature similaire peuvent entrer dans le champ d'application d'une autre norme IPSAS (voir l'alinéa [3 a](#))).

- AG29. Les éléments d'une même catégorie de ressources naturelles corporelles comptabilisées sont réévalués simultanément afin d'éviter une réévaluation sélective des actifs et la présentation dans les états financiers de montants qui représentent un mélange de coûts et de valeurs à des dates différentes. Toutefois, une catégorie d'actifs peut être réévaluée par roulement, à condition que la réévaluation de cette catégorie d'actifs soit achevée dans un court délai et que ces réévaluations soient tenues à jour.
- AG30. Une partie ou la totalité de l'écart de réévaluation compris dans l'actif net ou les capitaux propres au titre de ressources naturelles corporelles comptabilisées peut être transférée directement aux excédents ou déficits cumulés lors de la décomptabilisation des actifs concernés. Autrement dit, la décomptabilisation des actifs d'une catégorie de ressources naturelles corporelles auxquelles se rapporte l'écart d'évaluation peut donner lieu au transfert partiel ou intégral de cet écart. Toutefois, si certains de ces actifs sont amortissables, une partie de cet écart peut être transférée au fur et à mesure que les actifs sont amortis. Dans ce cas, le montant de l'écart transféré serait la différence entre l'amortissement basé sur la valeur comptable réévaluée des actifs et l'amortissement basé sur le coût initial des actifs. Les transferts de la rubrique « écart de réévaluation » à la rubrique « excédents ou déficits cumulés » ne se font pas par le biais de l'excédent ou du déficit.

Amortissement

- AG31. Bien qu'il y ait une présomption réfutable selon laquelle les ressources naturelles corporelles comptabilisées qui entrent dans le champ d'application de la présente norme [en projet] ont une durée d'utilité indéterminée, il se pourrait qu'une ressource naturelle corporelle comptabilisée soit considérée, compte tenu d'une analyse de tous les facteurs pertinents, comme ayant une durée d'utilité déterminée. En pareil cas, une partie importante de la ressource naturelle corporelle comptabilisée peut avoir une durée d'utilité et un mode d'amortissement identiques à la durée d'utilité et au mode d'amortissement d'une autre partie importante du même élément. Ces parties peuvent être regroupées pour déterminer la dotation aux amortissements.
- AG32. Dans la mesure où l'entité amortit séparément certaines parties d'une ressource naturelle corporelle comptabilisée, elle amortit aussi séparément le reste de l'élément. Le reliquat se compose des parties de l'élément qui ne sont pas importantes prises individuellement. Si l'entité a des attentes diverses pour ces parties, des techniques d'approximation peuvent s'avérer nécessaires pour amortir le reliquat de manière à donner une image fidèle des durées d'utilité de ces parties.

Présentation (paragraphe [41](#) à [57](#))

Informations à fournir sur les ressources naturelles corporelles non comptabilisées lorsque le coût ou la valeur actuelle ne peuvent pas être évalués de façon fiable

- AG33. Lorsqu'elles sont lues dans le contexte des informations sur les ressources naturelles corporelles comptabilisées, les informations sur les ressources naturelles corporelles non comptabilisées exigées au paragraphe [55](#) devraient faire en sorte que les états financiers fournissent des informations utiles et pertinentes sur l'ensemble des ressources naturelles corporelles détenues par l'entité, et aider ainsi les utilisateurs à apprécier les finances de l'entité, dont sa situation financière nette, et à mieux comprendre sa capacité à fournir des services.
- AG34. Ces informations peuvent être regroupées par groupes ou catégories de ressources naturelles corporelles, pourvu que ce regroupement n'obscurcisse pas des informations importantes.

Modifications d'autres normes IPSAS

[La traduction présentée ci-dessous est fournie à titre indicatif seulement, aux fins de consultation, car il n'existe pas de version française complète et à jour des normes IPSAS.]

Modifications de la norme IPSAS 1, *Présentation des états financiers*

Les alinéas 88 ba) et 107 ca) ainsi que le paragraphe 153T sont ajoutés, et les paragraphes 92 et 134 sont modifiés. Le texte nouveau est souligné et le texte supprimé est barré.

[...]

Informations à présenter dans l'état de la situation financière

[...]

88. **Au minimum, l'état de la situation financière doit comporter des postes présentant les montants des éléments suivants :**

[...]

ba) ressources naturelles corporelles, accompagnées d'une description des objectifs en vue desquels elles sont détenues (par exemple, ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation) ;

[...]

92. L'utilisation de bases d'évaluation différentes pour différentes catégories d'actifs donne à penser que leur nature ou leur fonction diffère et que, par conséquent, ils doivent être présentés dans des postes distincts. À titre d'exemple, différentes catégories d'immobilisations corporelles peuvent être comptabilisées à leur coût, ou à leur montant réévalué selon ~~IPSAS 17, Immobilisations corporelles~~ la norme IPSAS 45. De même, différentes catégories de ressources naturelles corporelles peuvent être comptabilisées au coût historique ou à la valeur actuelle selon la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), Ressources naturelles corporelles.

[...]

Informations à présenter soit dans l'état de la situation financière soit dans les notes

[...]

107. Les circonstances pouvant donner lieu à la présentation séparée des éléments de produits et de charges comprennent :

[...]

ca) les sorties d'éléments de ressources naturelles corporelles ;

[...]

Informations à fournir sur les méthodes comptables

[...]

134. Pour décider si elle doit ou non indiquer une méthode comptable spécifique, la direction considère si le fait de fournir l'information aiderait les utilisateurs à comprendre comment les transactions, autres événements et conditions sont traduits dans la performance financière et dans la situation financière communiquées. La communication d'informations sur des méthodes comptables spécifiques est plus particulièrement utile pour les utilisateurs lorsque ces méthodes sont sélectionnées parmi les diverses possibilités autorisées par les Normes comptables internationales du secteur public. Un exemple en est la communication du modèle de la ~~juste~~-valeur actuelle ou du coût historique retenu par une entité pour évaluer ses immeubles de placement (voir la norme IPSAS 16, *Immeubles de placement*). Certaines normes IPSAS imposent spécifiquement de fournir des informations sur des méthodes comptables particulières, y compris les options prises par la direction entre les diverses méthodes que ces normes autorisent. Les normes IPSAS 45 et IPSAS [X] [en projet] (ES 92) imposent par exemple que l'entité fournisse des informations sur les bases d'évaluation utilisées pour les catégories d'immobilisations corporelles ou les catégories de ressources naturelles corporelles. La norme IPSAS 5, *Coûts d'emprunt* impose de fournir des informations sur le fait que les coûts d'emprunt sont comptabilisés immédiatement en charges ou incorporés dans le coût des actifs qualifiés.

Date d'entrée en vigueur

[...]

153T. Les alinéas 88 ba) et 107 ca) ont été ajoutés et les paragraphes 92 et 134 ont été modifiés par la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), Ressources naturelles corporelles, publiée le [jj mm aaaa]. L'entité doit appliquer ces modifications dans ses états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du [jj mm aaaa]. Une application anticipée est permise. Si l'entité applique les modifications pour une période ouverte avant le [jj mm aaaa], elle doit l'indiquer et appliquer simultanément la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92).

[...]

Modifications de la norme IPSAS 12, Stocks

L'alinéa 3 c) et le paragraphe 51K sont ajoutés. Le texte nouveau est souligné.

[...]

3. La présente norme ne s'applique pas à l'évaluation des stocks détenus par :

[...]

- c) les entités du secteur public en ce qui a trait aux ressources naturelles corporelles qui entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), Ressources naturelles corporelles.

[...]

Date d'entrée en vigueur

[...]

51K. L'alinéa 3 c) a été ajouté par la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), Ressources naturelles corporelles, publiée le [jj mm aaaa]. L'entité doit appliquer ces modifications dans ses états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du [jj mm aaaa]. Une application anticipée

est permise. Si l'entité applique les modifications pour une période ouverte avant le [jj mm aaaa], elle doit l'indiquer et appliquer simultanément la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92).

[...]

Modifications de la norme IPSAS 16, *Immeubles de placement*

L'alinéa 6 b) et le paragraphe 101M sont ajoutés. Le texte nouveau est souligné.

[...]

6. La présente norme ne s'applique pas :

[...]

c) aux ressources naturelles corporelles qui entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), *Ressources naturelles corporelles*.

[...]

Date d'entrée en vigueur

[...]

101M. L'alinéa 6 b) a été ajouté par la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), *Ressources naturelles corporelles*, publiée le [jj mm aaaa]. L'entité doit appliquer ces modifications dans ses états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du [jj mm aaaa]. Une application anticipée est permise. Si l'entité applique les modifications pour une période ouverte avant le [jj mm aaaa], elle doit l'indiquer et appliquer simultanément la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92).

[...]

Modifications de la norme IPSAS 27, *Agriculture*

L'alinéa 3 e) et le paragraphe 56K sont ajoutés. Le texte nouveau est souligné.

[...]

3. La présente norme ne s'applique pas :

[...]

e) aux ressources naturelles corporelles qui entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), *Ressources naturelles corporelles*.

[...]

Date d'entrée en vigueur

[...]

56K. L'alinéa 3 e) a été ajouté par la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), *Ressources naturelles corporelles*, publiée le [jj mm aaaa]. L'entité doit appliquer ces modifications dans ses états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du [jj mm aaaa]. Une application anticipée est permise. Si l'entité applique les modifications pour une période ouverte avant le [jj mm aaaa], elle doit l'indiquer et appliquer simultanément la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92).

[...]

Modifications de la norme IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice*

Les paragraphes 62D, 62E et 154R sont ajoutés. Le texte nouveau est souligné.

[...]

Exemptions qui affectent la juste présentation et la conformité aux normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice pendant la période transitoire

[...]

Norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), *Ressources naturelles corporelles*

62D. Lorsqu'un primo-adoptant se prévaut de l'exemption prévue au paragraphe 36 qui lui permet de ne pas comptabiliser certains actifs pendant une période transitoire de trois ans, il n'est pas tenu d'appliquer les dispositions relatives aux ressources naturelles corporelles tant que cette période d'allégement transitoire n'a pas pris fin ou tant que les actifs concernés n'ont pas été comptabilisés selon les normes IPSAS applicables (selon ce qui se produit en premier).

62E. La présente norme accorde à un primo-adoptant un délai de trois ans à compter de la date d'adoption des normes IPSAS pour comptabiliser ses actifs conformément aux normes IPSAS 12, IPSAS 16, IPSAS 27 et IPSAS 45. Pendant cette période, il pourrait être nécessaire que le primo-adoptant prenne en considération les dispositions en matière de comptabilisation de ces normes IPSAS parallèlement aux dispositions concernant la comptabilisation des ressources naturelles corporelles qui sont énoncées dans la norme IPSAS [X] (92). Lorsqu'un primo-adoptant se prévaut de l'exemption (allégement transitoire de trois ans) prévue dans la présente norme, il n'est pas tenu de comptabiliser les ressources naturelles corporelles tant que la période d'allégement transitoire n'a pas pris fin ou tant que les actifs concernés n'ont pas été comptabilisés selon les normes IPSAS applicables (selon ce qui se produit en premier).

[...]

Date d'entrée en vigueur

[...]

154R. Les paragraphes 62D et 62E ont été ajoutés par la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), *Ressources naturelles corporelles*, publiée le [jj mm aaaa]. L'entité doit appliquer ces modifications dans ses états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du [jj mm aaaa]. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique les modifications pour une période ouverte avant le [jj mm aaaa], elle doit l'indiquer et appliquer simultanément la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92).

[...]

Modifications de la norme IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*

L'alinéa 3 b) et le paragraphe AG2 sont modifiés et le paragraphe 87D est ajouté. Le texte nouveau est souligné et le texte supprimé est barré.

3. La présente norme ne s'applique pas :

[...]

- b) aux ressources naturelles corporelles qui entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), Ressources naturelles corporelles aux droits miniers et aux réserves minérales telles que le pétrole, le gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables (voir la norme comptable nationale ou internationale pertinente qui traite des droits miniers, des réserves minérales et d'autres ressources similaires non renouvelables) ;

[...]

Date d'entrée en vigueur

[...]

85D. L'alinéa 3 b) et le paragraphe AG2 ont été modifiés par la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), Ressources naturelles corporelles, publiée le [jj mm aaaa]. L'entité doit appliquer ces modifications dans ses états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du [jj mm aaaa]. Une application anticipée est permise. Si l'entité applique les modifications pour une période ouverte avant le [jj mm aaaa], elle doit l'indiquer et appliquer simultanément la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92).

[...]

Biens patrimoniaux

[...]

AG2. Certaines immobilisations corporelles sont décrites comme des biens patrimoniaux eu égard à leur rareté et/ou à l'importance qu'elles présentent du fait de leurs caractéristiques archéologiques, architecturales, agricoles, artistiques, culturelles, ~~environnementales,~~ historiques, naturelles, scientifiques ou technologiques ou du fait d'autres raisons. Habituellement, les entités ont l'intention de conserver des biens patrimoniaux pour de longues périodes et de les préserver pour que les générations actuelles et futures puissent en profiter. Les bâtiments historiques, les monuments, les collections muséales et les œuvres d'art sont des exemples de biens patrimoniaux.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), mais n'en fait pas partie intégrante.

Introduction

- BC1. En mars 2020, l'IPSASB a approuvé l'énoncé de projet sur les ressources naturelles 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 traitant explicitement des ressources naturelles. Le projet vise l'élaboration d'indications dans les normes IPSAS concernant la comptabilisation et l'évaluation, des ressources naturelles corporelles par les entités du secteur public ainsi que la présentation d'informations, à titre principal, et la fourniture d'informations, à titre annexe, dans leurs états financiers à usage général. Comme ce projet est axé sur l'information financière, l'énoncé de projet stipulait que les indications qui pourraient en résulter dans les normes IPSAS seraient élaborées conformément au *Cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public* (le *Cadre conceptuel*).
- BC2. En mai 2022, l'IPSASB a publié le document de consultation *Ressources naturelles*, qui traitait de l'application des principes du *Cadre conceptuel* au traitement comptable des ressources naturelles et exposait ses prises de position préliminaires générales, ainsi que ses prises de position préliminaires concernant spécifiquement les ressources du sous-sol, les ressources en eau et les ressources biologiques.

Élaboration de l'exposé-sondage 92, *Ressources naturelles corporelles*

- BC3. Les répondants au document de consultation ont généralement appuyé les prises de position préliminaires de l'IPSASB. Des groupes autochtones lui ont toutefois fait remarquer que, compte tenu des pratiques et traditions autochtones, il pourrait être difficile pour l'entité de démontrer qu'elle contrôle certaines ressources. Plusieurs répondants ont aussi signalé qu'il est probable que les ressources naturelles ne répondent aux critères de comptabilisation d'un actif qu'en de rares circonstances, tandis que d'autres ont suggéré qu'il pourrait être plus approprié de présenter des informations sur les ressources naturelles dans les rapports financiers à usage général en raison des défis prévisibles en matière de comptabilisation.
- BC4. Après avoir délibéré de ces commentaires, l'IPSASB a déterminé qu'en ce qui concerne l'information financière, le contrôle d'une ressource naturelle et la question de savoir si celle-ci peut être comptabilisée ou non devrait être déterminés au cas par cas en fonction des principes de comptabilisation et d'évaluation énoncés dans le *Cadre conceptuel*. En se fondant sur ce raisonnement et l'objectif initial du projet, l'IPSASB a décidé, en mars 2023, d'aller de l'avant avec l'élaboration de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92).
- BC5. Étant donné les similitudes entre les indications proposées sur la comptabilisation et l'évaluation des ressources naturelles et les indications existantes traitant d'actifs entrant dans le champ d'application d'autres normes IPSAS qui pourraient également être pertinentes dans le contexte, l'IPSASB s'est demandé si les indications proposées dans la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) devraient prendre la forme d'une norme IPSAS distincte ou être intégrées aux normes IPSAS actuelles. Après s'être penché sur les sujets dont il pourrait être nécessaire de traiter, tels que les actifs détenus à des fins de conservation, l'IPSASB a décidé que, pour des raisons d'intérêt public,

les indications proposées sur les ressources naturelles devraient être fournies dans une norme IPSAS distincte. Cela permettra en effet de traiter explicitement des difficultés liées à la comptabilisation de tels actifs, de faire valoir l'importance des ressources naturelles pour les entités du secteur public et de regrouper les indications les concernant à un même endroit pour en faciliter la mise en œuvre par les préparateurs.

Accent mis sur les éléments corporels

BC6. Lorsque l'IPSASB a élaboré l'énoncé de projet et le document de consultation, il a décidé de limiter la portée du projet aux éléments corporels pour les raisons suivantes :

- (a) les parties prenantes accordaient une plus grande priorité à l'élaboration d'indications sur les ressources naturelles corporelles, telles que les ressources du sous-sol, les ressources en eau et les ressources biologiques, qu'à l'élaboration d'indications sur les ressources naturelles incorporelles, telles que le spectre électromagnétique ;
- (b) le fait d'axer ses travaux uniquement sur les ressources naturelles corporelles lui permet de faire un usage plus efficient de ses ressources humaines ;
- (c) il serait préférable d'élaborer des indications sur les ressources naturelles incorporelles dans le cadre d'une mise à jour globale des indications comptables concernant les immobilisations incorporelles.

BC7. L'IPSASB a déterminé que les raisons ci-dessus étaient toujours valables lorsqu'il a élaboré l'exposé-sondage (ES). Par conséquent, il a décidé de limiter l'objet de l'exposé-sondage aux ressources naturelles corporelles et a nommé l'exposé-sondage « IPSAS [X] [en projet] (ES 92), *Ressources naturelles corporelles* ».

Champ d'application (paragraphe 3 à 5)

BC8. L'IPSASB a constaté que l'usage principal prévu de certains éléments pouvant être considérés comme des ressources naturelles corporelles entrerait dans le champ d'application d'autres normes IPSAS existantes. Pour éviter le dédoublement des indications, il a donc décidé d'exclure ces éléments du champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92). Cette approche fait de cette dernière une norme subsidiaire, qui s'applique à tout élément répondant à la définition d'une ressource naturelle corporelle qui n'entre pas dans le champ d'application d'une autre norme IPSAS.

BC9. L'IPSASB s'est par ailleurs demandé si la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) devrait inclure des indications sur la comptabilisation et la présentation des obligations liées aux ressources naturelles, et a décidé que ces obligations entreraient dans le champ d'application de la norme IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. Par conséquent, il a décidé de ne pas inclure d'indications supplémentaires concernant ces obligations dans la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92).

Définitions (paragraphe 6 et 7)

BC10. Lorsque l'IPSASB a élaboré le document de consultation, il proposait de décrire une « ressource naturelle » comme un élément qui :

- (a) est considéré comme une ressource au sens du *Cadre conceptuel* ;
- (b) est d'origine naturelle ;

(c) est dans son état naturel.

Bien que l'IPSASB ait souligné que l'exigence que la ressource soit dans son état naturel était nécessaire pour établir une distinction entre les ressources naturelles et les autres ressources, les répondants au document de consultation ont indiqué que la description générale serait difficile à mettre en application en raison d'un manque de clarté quant à ce que l'on entend par « est dans son état naturel » et « est d'origine naturelle ».

- BC11. Pour répondre aux préoccupations soulevées par les intervenants, l'IPSASB a décidé d'élaborer, dans l'ES 92, une définition de « ressource naturelle corporelle » au moyen d'une approche descendante qui s'appuie sur le concept plus large de « nature », tel qu'il est défini dans d'autres cadres internationaux pertinents comme le cadre du Groupe de travail sur l'information financière relative à la nature (Taskforce on Nature-related Financial Disclosures – TNFD) et le Cadre central du Système de comptabilité économique et environnementale de 2012 (Cadre central du SCEE) des Nations Unies.
- BC12. Ces cadres considèrent la nature comme un ensemble d'actifs environnementaux qui, au moment de l'élaboration de l'ES 92, étaient définis comme les composantes biologiques et non biologiques d'origine naturelle de la Terre qui sont constitutives de l'environnement biophysique et peuvent procurer des avantages à l'humanité.
- BC13. L'IPSASB a remarqué que les « actifs environnementaux » ainsi définis présentaient les mêmes caractéristiques clés que celles des « ressources naturelles » décrites dans le document de consultation. Toutefois, le terme « actifs environnementaux » ne pouvait pas être intégré tel quel dans les normes IPSAS, puisque le terme « actif » a déjà, dans le *Cadre conceptuel*, une définition précise qui ne correspond pas à la façon dont il est défini et utilisé dans les cadres du TNFD et du SCEE.
- BC14. De plus, le concept de « procurer des avantages à l'humanité » s'apparente au « potentiel de service » ou à la « capacité de générer des avantages économiques » qui sont décrits dans le *Cadre conceptuel*. Or, comme l'objectif de l'information financière présentée selon les normes IPSAS est de fournir des informations sur une entité individuelle qui sont utiles à l'appréciation de la reddition de comptes et à la prise de décisions, l'IPSASB a jugé qu'il serait plus approprié que les ressources naturelles corporelles fassent référence au potentiel de service ou à la capacité de générer des avantages économiques, plutôt qu'à la capacité générale de procurer des avantages à l'humanité.
- BC15. Enfin, comme l'ES 92 porte uniquement sur les éléments corporels, l'utilisation du terme « ressources naturelles corporelles » plutôt qu'« actifs environnementaux » permet aussi d'établir une distinction entre les concepts de l'exposé-sondage et les concepts des cadres du TNFD et du SCEE, et d'éviter ainsi des interactions non voulues entre la présentation d'informations financières sur les ressources naturelles corporelles selon les normes IPSAS et la présentation d'informations sur des éléments d'origine naturelle dans le contexte de la présentation d'informations sur la durabilité et de données statistiques. Il pourrait néanmoins être utile de tenir compte des indications des autres référentiels d'information financière internationaux pertinents en ce qui concerne le traitement, pour les besoins de l'information financière, des éléments que ces cadres classent comme étant des ressources « de la terre », « en eaux douces » et « des océans ».
- BC16. Par conséquent, l'IPSASB a élaboré la définition de « ressources naturelles corporelles », qui est énoncée au paragraphe 6 de norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), en adaptant la définition du terme « actifs environnementaux » du cadre du TNFD et du Cadre central du SCEE des Nations

Unies pour tenir compte de la nomenclature traditionnelle et des objectifs de l'information financière présentée selon les normes IPSAS.

Comptabilisation (paragraphe 8 à 11)

- BC17. Selon les positions préliminaires qu'il a exposées dans le document de consultation, l'IPSASB estime que la comptabilisation à titre d'actifs, dans les états financiers à usage général, des ressources naturelles corporelles — en particulier des ressources du sous-sol — pourrait poser des difficultés en raison de la définition d'un actif et des critères de comptabilisation d'un actif énoncés dans le *Cadre conceptuel*, ainsi que des limites des technologies actuellement utilisées pour établir l'existence de certaines ressources naturelles, et pour identifier et quantifier celles-ci.
- BC18. Comme il est mentionné au paragraphe BC3, l'IPSASB a décidé d'aller de l'avant avec l'élaboration de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) en se fondant sur les principes de comptabilisation et d'évaluation énoncés dans le *Cadre conceptuel*. Pour concrétiser l'application des critères de comptabilisation d'un actif aux ressources naturelles corporelles, il s'est inspiré des critères de comptabilisation énoncés dans les normes IPSAS concernant d'autres immobilisations corporelles, dont les normes IPSAS 12, *Stocks*, IPSAS 16, *Immeubles de placement*, IPSAS 27, *Agriculture*, et IPSAS 45, *Property, Plant, and Equipment* [Immobilisations corporelles]. Il a constaté que la plupart de ces normes énoncent des critères de comptabilisation similaires en ce qui concerne la probabilité que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service aillent à l'entité et la capacité à évaluer l'actif de façon fiable. Ces deux critères ont servi de point de départ pour l'élaboration des critères de comptabilisation des ressources naturelles corporelles énoncés au paragraphe 8 de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92). L'IPSASB s'est demandé si le premier critère de comptabilisation devrait seulement être axé sur le potentiel de service, mais il a déterminé que, comme la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) peut s'appliquer à d'autres ressources naturelles corporelles en plus de celles détenues à des fins de conservation, il serait approprié de tenir compte tant des avantages économiques futurs que du potentiel de service.
- BC19. L'IPSASB a aussi constaté que, contrairement aux immobilisations corporelles, aux immeubles de placement et aux stocks, pour lesquels la détermination du contrôle est relativement simple puisque l'entité engage des coûts pour acquérir, développer ou construire l'actif, l'appréciation du contrôle des ressources naturelles corporelles est plus complexe et exige l'exercice du jugement et la prise en compte des faits et circonstances propres à chaque ressource. Pour cette raison, il a aussi inclus la démonstration de l'existence d'un contrôle découlant d'événements passés comme critère de comptabilisation explicite des ressources naturelles corporelles.
- BC20. L'IPSASB a envisagé d'employer le terme « actifs naturels » pour désigner les ressources naturelles corporelles qui répondent aux critères de comptabilisation d'un actif. Toutefois, ce terme a déjà été utilisé dans les rapports financiers à usage général de diverses entités du secteur public pour désigner de manière générale divers éléments, dont les ressources naturelles corporelles, les infrastructures issues des ressources naturelles corporelles ou les écosystèmes. Il a aussi songé à utiliser le terme « actifs en ressources naturelles corporelles », mais a constaté qu'il se pourrait que certaines ressources naturelles corporelles répondent à la définition d'un actif, mais ne soient pas comptabilisées, car elles ne peuvent être évaluées de façon fiable. Par conséquent, la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) fait référence aux ressources naturelles corporelles qui répondent aux critères de comptabilisation d'un actif comme étant des « ressources naturelles corporelles comptabilisées » ou des « ressources naturelles corporelles à comptabiliser », selon le cas.

Évaluation (paragraphe 12 à 34)

- BC21. Pour concrétiser les principes de la norme IPSAS 46, *Measurement [Évaluation]*, et par souci de cohérence avec les normes qui concernent les autres immobilisations corporelles, comme la norme IPSAS 45, l'IPSASB a proposé que, pour les besoins de la comptabilisation initiale, l'évaluation d'une ressource naturelle corporelle soit fondée sur le fait que le contrôle de l'actif ait été obtenu ou non du fait d'une transaction sur un marché ordonné. Les ressources naturelles corporelles à comptabiliser du fait d'un événement qui n'est pas une transaction sur un marché ordonné, tel qu'une opération sans contrepartie, seraient comptabilisées à leur coût présumé (valeur actuelle). En revanche, les ressources à comptabiliser du fait d'une transaction avec contrepartie effectuée sur un marché ordonné seraient comptabilisées au coût.
- BC22. L'IPSASB a constaté qu'il est plus probable qu'une ressource naturelle corporelle qui entre dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) soit comptabilisée du fait d'un événement qui n'est pas une transaction sur un marché ordonné, tel qu'une opération sans contrepartie ou l'exercice de pouvoirs souverains. En pareil cas, comme il n'y a pas d'informations disponibles sur les coûts directs, il faudra initialement évaluer l'actif au coût présumé.
- BC23. Il est possible d'acquérir des ressources naturelles corporelles dans le cadre d'une opération avec contrepartie, mais de telles opérations sont normalement rares dans le secteur public. En conséquence, les indications relatives à l'évaluation ont été rédigées dans un ordre différent pour mettre l'accent sur l'évaluation initiale des événements qui ne sont pas des transactions sur un marché ordonné. Par souci de clarté et de concision, l'IPSASB propose également d'inclure un renvoi aux indications de la norme IPSAS 45 en ce qui concerne les éléments du coût et l'évaluation du coût, plutôt que de reproduire ces indications dans la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92).
- BC24. Pour l'évaluation ultérieure des ressources naturelles corporelles comptabilisées, l'IPSASB a décidé de s'inspirer des indications de la norme IPSAS 45 relatives à l'évaluation ultérieure et de permettre à l'entité d'utiliser le modèle du coût historique ou le modèle de la valeur actuelle, peu importe si de telles ressources ont été initialement évaluées au coût ou au coût présumé.

Amortissement

- BC25. L'IPSASB a constaté que les ressources naturelles corporelles comptabilisées qui entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) ne sont généralement pas utilisées ou consommées de la même manière que les immobilisations corporelles qui entrent dans le champ d'application d'autres normes IPSAS. Par conséquent, il a décidé de prévoir une présomption réfutable selon laquelle les ressources naturelles corporelles comptabilisées ont une durée d'utilité indéterminée et ne sont donc généralement pas amorties. Les indications de la norme IPSAS 45 concernant l'amortissement qui ont été intégrées dans la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) s'appliquent aux ressources naturelles corporelles comptabilisées qui ont clairement une durée d'utilité déterminée.

Décomptabilisation (paragraphe 35 à 40)

- BC26. L'IPSASB a décidé de s'inspirer des indications de la norme IPSAS 45 pour élaborer les indications sur la décomptabilisation des ressources naturelles corporelles. Il s'est également demandé s'il y avait lieu d'élaborer des indications particulières sur la cession-bail de ressources naturelles corporelles, mais il a déterminé que de telles situations sont censées être exceptionnellement rares en pratique. En outre, comme les entités peuvent s'appuyer sur les indications générales

concernant les opérations de cession-bail énoncées dans la norme IPSAS 43, *Contrats de location*, si de telles situations se produisaient, aucune indication particulière ne serait nécessaire.

Présentation (paragraphe 41 à 57)

- BC27. En ce qui concerne les informations à fournir sur les ressources naturelles corporelles comptabilisées, l'IPSASB a décidé d'intégrer les propositions de son document de consultation, lesquelles correspondent en grande partie aux obligations d'information de la norme IPSAS 45.
- BC28. En outre, pour répondre aux objectifs de l'information financière dans le secteur public sur le plan de la reddition de comptes et de la prise de décisions, l'IPSASB avait également proposé, dans son document de consultation, d'exiger la fourniture des informations suivantes dans les états financiers en ce qui concerne les ressources naturelles non comptabilisées :
- (a) des informations qualitatives sur une ressource naturelle qui répond à la définition d'un actif, mais qui n'a pu être comptabilisée, car elle ne pouvait pas être évaluée de façon fiable. Ces informations visent à expliquer les difficultés à obtenir une évaluation fiable et l'importance de la ressource naturelle par rapport à l'atteinte des objectifs de l'entité ;
 - (b) des informations qualitatives sur les responsabilités relatives à la garde d'une ressource naturelle, peu importe que la ressource soit comptabilisée ou non ;
 - (c) des informations qualitatives sur les ressources naturelles non comptabilisées qui ne répondent pas à la définition d'un actif, lorsque ces informations sont importantes pour comprendre les finances de l'entité ou les services qu'elle fournit.
- BC29. L'IPSASB a décidé de conserver, dans ses propositions, l'obligation de fournir les informations décrites à l'alinéa BC28(a), car l'entité est censée avoir facilement accès à ces informations, ainsi que l'obligation de fournir les informations décrites à l'alinéa BC28(b), car celles-ci concernent des obligations potentielles dont la nature est similaire à celle des passifs éventuels ou des obligations potentielles découlant de promesses d'apports, plutôt que les ressources naturelles corporelles sous-jacentes non comptabilisées.
- BC30. Les répondants au document de consultation étaient particulièrement préoccupés par l'obligation d'information décrite à l'alinéa BC28(c) et ont fait remarquer que les informations qui seraient fournies dans les états financiers pour répondre à cette obligation ne seraient probablement pas auditables. Par conséquent, l'IPSASB a décidé de préciser que seules les informations sur les ressources naturelles corporelles qui répondent à la définition d'un actif doivent être fournies dans les états financiers. Aucune des dispositions de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) ne s'applique aux éléments qui ne répondent pas à cette définition.

Informations à fournir concernant les ressources naturelles corporelles rares ou menacées

- BC31. Dans certaines situations, la fourniture d'informations sur des ressources naturelles corporelles qui sont rares ou menacées peut accroître la dégradation de ces ressources ou la menace qui pèse sur elles. Par exemple, la fourniture d'informations sur la quantité et l'emplacement d'espèces menacées pourrait en faciliter le braconnage. Pour répondre à cette préoccupation, l'IPSASB a décidé de permettre à l'entité de ne pas se conformer, en pareil cas, à certaines des obligations prévues. Cette approche est similaire à celle adoptée pour la norme IPSAS 19, qui dispense l'entité de fournir des informations susceptibles de lui causer un préjudice dans un litige l'opposant à des tiers.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires (paragraphe 58 à 62)

- BC32. L'IPSASB a constaté que l'application rétrospective intégrale de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) pourrait donner lieu à des situations où l'entité aurait besoin de tenir compte de ressources naturelles corporelles qui ont été décomptabilisées avant la date de première application. Il a donc décidé de prévoir un allègement transitoire en permettant à l'entité de choisir d'appliquer la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) selon une approche rétrospective modifiée et de ne comptabiliser que les ressources naturelles corporelles qui répondent aux critères de comptabilisation d'un actif à la date de première application. L'IPSASB a aussi envisagé de permettre une méthode de transition prospective, mais compte tenu du fait que de nombreuses ressources naturelles corporelles auraient été contrôlées par l'entité au cours de périodes historiques, une proportion importante des ressources naturelles corporelles ne seraient pas comptabilisées si une telle méthode était utilisée. Par conséquent, la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) ne permet que l'approche rétrospective intégrale ou l'approche rétrospective modifiée.
- BC33. L'IPSASB s'est demandé initialement si les dispositions énoncées dans la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 86), *Exploration for and Evaluation of Mineral Resources [Prospection et évaluation de ressources minérales]*, et dans l'ES 87, *Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine (Amendments to IPSAS 12) [Frais de découverte engagés pendant la phase d'exploitation d'une mine à ciel ouvert (modifications de la norme IPSAS 12)]*, devraient être appliquées simultanément. Toutefois, comme les dispositions définitives ne seront pas liées d'un point de vue technique et que l'application des nouvelles dispositions énoncées dans IPSAS [50] et des dispositions modifiées énoncées dans IPSAS 12 n'aurait pas d'incidence sur la mise en œuvre de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), il a décidé qu'il n'était pas nécessaire d'exiger que ces normes soient appliquées simultanément.

Guide d'application (Annexe A)*Ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation*

- BC34. En se basant sur l'approche expliquée aux paragraphes BC8 et BC9 concernant le champ d'application étendu, l'IPSASB a déterminé que les ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation ne constituent qu'un exemple de ressources naturelles qui pourraient entrer dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet]. Il a donc décidé que les principes généraux concernant la comptabilisation, l'évaluation, la présentation d'informations à titre principal et la fourniture d'informations à titre annexe qui sont énoncés dans cette norme [en projet] s'appliquent aux ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation et qu'il valait mieux décrire de ce qu'on entend par « conservation » dans le guide d'application plutôt que d'introduire une définition officielle de ce terme dans la norme [en projet].
- BC35. L'IPSASB a constaté que certaines ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation pourraient également présenter des caractéristiques de biens patrimoniaux, au sens de la norme IPSAS 45. Pour éviter d'éventuels chevauchements, il a décidé de modifier la description du terme « biens patrimoniaux » qui est énoncée dans la norme IPSAS 45 de sorte qu'elle ne fasse plus référence aux caractéristiques environnementales et naturelles. Ainsi, les ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation qui pourraient également répondre à la description d'un bien patrimonial entreraient dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92).

Identification des ressources naturelles corporelles potentielles

BC36. Certains répondants au document de consultation ont remis en cause la nécessité de réaliser un recensement détaillé pour établir l'inventaire complet des éléments d'origine naturelle d'un pays ou d'un territoire afin d'identifier toutes les ressources naturelles corporelles potentielles. Selon eux, un tel recensement serait extrêmement coûteux à réaliser, même si l'incidence sur la comptabilisation, l'évaluation, les informations présentées à titre principal et les informations fournies à titre annexe dans les états financiers à usage général serait minime. Lors de l'élaboration de la norme IPSAS [X] [en projet], l'IPSASB a déterminé que la définition du terme « ressource naturelle corporelle » énoncée au paragraphe 6 et les modalités d'application énoncées au paragraphe [AG9](#) de cette norme limiteront les ressources naturelles corporelles potentielles aux éléments d'origine naturelle qui sont assujettis à un plan de gestion détaillé qui démontre comment ces éléments fourniraient un potentiel de service ou des avantages économiques futurs à l'entité. En outre, le point B.1 du guide de mise en œuvre explique comment l'entité peut identifier efficacement toutes les ressources naturelles corporelles potentielles sans considérer individuellement chacun des éléments d'origine naturelle du pays ou du territoire.

Comptabilisation en raison de changements dans les faits et les circonstances

BC37. L'IPSASB a constaté qu'il était possible qu'une ressource naturelle corporelle n'ayant pas été comptabilisée initialement parce qu'elle ne pouvait pas être évaluée de façon fiable devienne ultérieurement évaluable en raison de changements dans les faits et les circonstances. Il a envisagé d'élaborer des indications portant expressément sur ces changements, mais a jugé que ce n'était pas nécessaire, puisque la norme IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, traite déjà de cette situation. Par conséquent, il a décidé de préciser, dans les modalités d'application, que les indications de la norme IPSAS 3 s'appliquent lorsqu'il y a de tels changements dans les faits et les circonstances.

Dépenses ultérieures liées à des ressources naturelles corporelles non comptabilisées

BC38. L'IPSASB a constaté que, dans la norme IPSAS 45, le traitement comptable des dépenses ultérieures relatives à des immobilisations patrimoniales varie selon que ces dépenses répondent ou non aux principes de comptabilisation énoncés dans la norme IPSAS 45, et que le fait que l'immobilisation patrimoniale sous-jacente ait été comptabilisée initialement ou non n'a pas d'incidence sur cette détermination. Il s'est basé sur le même principe pour élaborer les indications générales concernant les dépenses ultérieures liées aux ressources naturelles corporelles non comptabilisées ainsi que les modalités d'application connexes énoncées au paragraphe [AG24](#).

Évaluation ultérieure

BC39. L'IPSASB a constaté que les ressources naturelles corporelles détenues pour leur capacité financière entrent généralement dans le champ d'application d'autres normes, comme les normes IPSAS 12, IPSAS 44 et IPSAS 45. Il a décidé que les ressources naturelles corporelles qui entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) et qui sont détenues à des fins de conservation ne sont pas détenues pour leur capacité financière. Par conséquent, si l'entité choisit d'évaluer ultérieurement des ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation à la valeur actuelle, elle devrait utiliser une méthode d'évaluation fondée sur la valeur opérationnelle actuelle.

Modifications d'autres normes IPSAS (Annexe B)

BC40. Conséquemment aux indications [proposées] dans la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), l'IPSASB a décidé de modifier certaines dispositions relatives à la présentation dans la norme IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, le champ d'application des normes IPSAS 12, IPSAS 16, IPSAS 27 et IPSAS 45, ainsi que certaines exemptions de la norme IPSAS 33, *Première adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice*. Ces modifications visent à exiger la présentation des ressources naturelles corporelles dans un poste distinct de l'état de la situation financière, à exclure du champ d'application des normes IPSAS 12, IPSAS 16, IPSAS 27 et IPSAS 45 les ressources naturelles corporelles qui entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), et à ajouter des dispositions concernant l'exemption relative à la comptabilisation et à l'évaluation des ressources naturelles corporelles dans les états financiers transitoires de l'entité qui présente ses informations selon les normes IPSAS.

Guide de mise en œuvre et exemples illustratifs

BC41. L'IPSASB a décidé d'ajouter à la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) un guide de mise en œuvre et des exemples illustratifs pour traiter plus en détail de questions complexes qui pourraient susciter des difficultés d'application dans la pratique, de questions pouvant soulever des préoccupations chez les parties intéressées et concernées ou de questions au sujet desquelles des indications additionnelles ne faisant pas autorité seraient utiles.

Opinion dissidente

Opinion dissidente de Mme Patricia Varela et M. Andrew van der Burgh

OD1. Mme Varela et M. van der Burgh ne soutiennent pas le champ d'application proposé dans l'ES 92 selon lequel la norme IPSAS [X] [en projet] s'appliquerait de façon générale à toutes les ressources naturelles corporelles qui n'entrent pas dans le champ d'application d'une autre norme IPSAS existante. Selon eux, il y aurait un risque que cela donne lieu à la présentation d'informations financières inappropriées en ce qui concerne les ressources naturelles corporelles qui pourraient entrer dans ce champ d'application proposé.

OD2. Voici les arguments qu'ils ont avancés pour étayer leur opinion :

Une ressource naturelle étant définie comme un élément d'origine naturelle, outre les ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation, ils ne sont pas en mesure d'identifier des ressources naturelles corporelles qui pourraient entrer dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet].

Les dispositions et les indications énoncées dans l'ES 92 qui ne s'appliquent pas spécifiquement aux ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation pourraient donner lieu à la présentation d'informations financières inappropriées en ce qui concerne les ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation.

L'application des dispositions et des indications énoncées dans l'ES 92 à des ressources autres que des ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation pourraient aussi donner lieu à la présentation d'informations financières inappropriées.

OD3. Mme Varela et M. van der Burgh estiment donc que le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] devrait être limité aux ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation et que les dispositions et les indications devraient concerner spécifiquement ces ressources.

Seules les ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation devraient entrer dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet].

OD4. Jusqu'à maintenant, la norme IPSAS traitant d'actifs corporels à appliquer à un élément était déterminée en fonction des caractéristiques propres à cet élément et de la façon dont il est utilisé, les dispositions et indications de la norme appropriée ayant été établies en fonction de cette utilisation et de ces caractéristiques. Par exemple :

(a) les actifs détenus soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives, et que l'entité s'attend à utiliser pendant plus d'une période de présentation de l'information financière entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS 45, *Property, Plant, and Equipment* [Immobilisations corporelles];

(b) les matières premières ou les fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services, ou qui sont détenues pour être distribuées dans le cours normal des activités ou qui sont en cours de production pour la vente ou la distribution entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS 12, *Stocks*;

- (c) les terrains et les bâtiments détenus pour en retirer des loyers et/ou pour réaliser une plus-value en capital entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS 16, *Immeubles de placement*;
 - (d) les actifs biologiques dont la transformation biologique est gérée en vue de la vente, de la distribution ou de la transformation en produits agricoles entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS 27, *Agriculture*.
- OD5. Mme Varela et M. van der Burgh conviennent que les dispositions et les indications relatives aux ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation devraient être énoncées dans une norme distincte qui serait établie en fonction des caractéristiques et des questions comptables propres à ces actifs et de la façon dont ils sont utilisés. En outre, ils s'entendent pour dire qu'il est nécessaire de modifier la description du terme « biens patrimoniaux » qui est énoncée dans la norme IPSAS 45 de sorte qu'elle ne fasse plus référence aux caractéristiques environnementales et naturelles et que les ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation ne soient pas considérées comme des biens patrimoniaux entrant dans le champ d'application de la norme IPSAS 45.
- OD6. Mme Varela et M. van der Burgh conviennent qu'une ressource naturelle est un élément d'origine naturelle. Si l'entité a l'intention de détenir l'élément dans son état naturel pour les générations futures, l'objectif principal visé par la détention de cet élément n'est pas la génération d'avantages économiques.
- OD7. Selon Mme Varela et M. van der Burgh, la norme IPSAS [X] [en projet] ne devrait pas s'appliquer de façon générale à toutes les ressources naturelles corporelles qui n'entrent pas dans le champ d'application d'une autre norme IPSAS existante. Voici les arguments qu'ils ont avancés pour étayer leur opinion :
- (a) Pour s'assurer que les dispositions de la norme IPSAS [X] [en projet] donnent lieu à la présentation d'informations financières appropriées, il faut délimiter clairement les actifs entrant dans son champ d'application en spécifiant les caractéristiques qui leur sont propres et la façon dont ils sont utilisés. Cette approche concorde avec les normes IPSAS existantes qui s'appliquent à des actifs.
 - (b) Pour qu'elle puisse déterminer si un actif entre dans le champ d'application proposé dans l'ES 92, l'entité devrait prendre en considération le champ d'application de toutes les normes IPSAS et bien comprendre celui-ci. Cette approche ne concorde pas avec celle utilisée pour cerner le champ d'application des autres normes IPSAS.
 - (c) Ils ne sont pas en mesure d'identifier des ressources corporelles qui n'entrent pas dans le champ d'application des normes IPSAS existantes, à l'exception des ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation (en supposant que la description des biens patrimoniaux est modifiée comme il est expliqué au paragraphe OD5).
- Ainsi, Mme Varela et M. van der Burgh estiment que le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] devrait être limité aux ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation.

Les dispositions proposées dans l'ES 92 pourraient donner lieu à la présentation d'informations financières inappropriées en ce qui concerne les ressources corporelles détenues à des fins de conservation.

- OD8. Selon Mme Varela et M. van der Burgh, les dispositions proposées dans l'ES 92 devraient concerner spécifiquement les ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation.
- OD9. Ils considèrent qu'il va de soi que les ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation ne sont pas détenues principalement dans le but de générer des avantages économiques. Par exemple, l'entité qui contrôle une ressource naturelle corporelle détenue à des fins de conservation n'a pas l'intention de mener des activités de prospection et de vendre l'actif. Autrement dit, les ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation sont des actifs détenus pour leur capacité opérationnelle, et elles devraient donc être évaluées à la valeur actuelle au moyen d'une méthode d'évaluation fondée sur la valeur opérationnelle actuelle. Une méthode d'évaluation fondée sur la juste valeur ne conviendrait pas, car elle donne des informations sur la capacité financière de l'actif et est fondée sur sa sortie.
- OD10. L'ES 92 propose des dispositions et des indications concernant les actifs qui sont détenus pour leur capacité financière et évalués à la juste valeur et ceux qui sont détenus pour leur capacité opérationnelle et évalués à la valeur opérationnelle actuelle (voir paragraphes 18 et 54). Mme Varela et M. van der Burgh sont d'avis que l'ES 92 ne devrait proposer que des dispositions et des indications relatives aux actifs détenus pour leur capacité opérationnelle et évalués à la valeur opérationnelle actuelle.
- OD11. En outre, ils considèrent que les dispositions et indications qui concernent spécifiquement les ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation devraient être énoncées dans la norme IPSAS [X] [en projet] et que les renvois aux indications de la norme IPSAS 45 ne sont pas appropriés dans tous les cas. Par exemple, le paragraphe 15 de l'ES 92 renvoie aux principes énoncés dans la norme IPSAS 45 en ce qui concerne les éléments du coût et l'évaluation de celui-ci et le paragraphe 54 de l'ES 92 renvoie aux dispositions de la norme IPSAS 45 concernant la valeur actuelle.

Les dispositions énoncées dans l'ES 92 pourraient donner lieu à la présentation d'informations financières inappropriées en ce qui concerne les ressources autres que les ressources corporelles détenues à des fins de conservation.

- OD12. Selon Mme Varela et M. van der Burgh, il y a un risque que les dispositions et les indications énoncées dans l'ES 92 ne conviennent pas aux ressources corporelles autres que les ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation auxquelles la norme IPSAS [X] [en projet] pourrait s'appliquer. Comme les caractéristiques propres aux autres actifs qui pourraient potentiellement entrer dans le champ d'application de cette norme et la façon dont ils seront utilisés ne sont pas connues, il y a un risque que les dispositions et indications énoncées dans l'ES 92 ne traitent pas adéquatement de ces autres actifs ou qu'elles puissent donner lieu à la présentation d'informations financières inappropriées. Les dispositions énoncées dans l'ES 92 doivent concerner spécifiquement les différents types d'actifs visés, comme l'illustrent les exemples suivants :
- (a) Le paragraphe 23 de l'ES 92 prévoit une présomption réfutable selon laquelle les ressources naturelles corporelles comptabilisées qui entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] ont une durée d'utilité indéterminée, car elles ne sont généralement pas

utilisées ou consommées de la même manière que les immobilisations corporelles qui entrent dans le champ d'application d'autres normes IPSAS. Il existe donc une présomption réfutable selon laquelle les actifs qui entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] ne sont pas amortis.

- (b) Si les autres actifs entrant dans le champ d'application de l'ES 92 ne sont pas identifiés, le choix de méthode comptable (modèle du coût historique ou modèle de la valeur actuelle) prévu au paragraphe 16 de l'ES 92 pourrait avoir des conséquences non voulues ou donner lieu à la présentation d'informations financières inappropriées.
- (c) Les paragraphes 55 à 57 de l'ES 92 imposent la fourniture d'informations particulières en ce qui concerne les ressources naturelles corporelles qui ne sont pas comptabilisées, car elles ne peuvent pas être évaluées de manière fiable. Les informations à fournir selon ces obligations pourraient ne pas être utiles dans le cas des actifs détenus à des fins autres que de conservation.

Guide de mise en œuvre

Les présentes indications accompagnent la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), mais n'en font pas partie intégrante.

Partie A : Champ d'application

A.1 Déterminer si une ressource naturelle corporelle entre dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) ou d'une autre norme IPSAS (paragraphe 3 à 5)

Dans quelles circonstances un élément répondant à la définition d'une ressource naturelle corporelle est-il comptabilisé selon la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) plutôt que selon d'autres normes IPSAS ?

- IG1. La norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) définit une ressource naturelle corporelle comme un élément d'origine naturelle qui a un potentiel de service et/ou la capacité de générer des avantages économiques futurs. Une fois qu'elle a conclu qu'un élément répond à cette définition, l'entité a à déterminer si la ressource naturelle corporelle entre dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) ou d'une autre norme IPSAS.
- IG2. Comme pour tous les autres actifs corporels, c'est l'objectif principal visé par la détention de l'élément qui détermine la norme IPSAS à appliquer. Selon les dispositions relatives au champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), seuls les éléments qui répondent à la définition d'une ressource naturelle corporelle et qui n'entrent pas dans le champ d'application des normes mentionnées aux paragraphes 3 et 4 entrent dans celui de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92).
- IG3. Voici différents cas de figure illustrant comment déterminer la norme à appliquer :
- (a) Si l'entité conclut qu'elle pourrait comptabiliser à titre d'actif la ressource en eau qu'elle détient dans un environnement contrôlé et qu'elle a l'intention de vendre, cette ressource entre dans le champ d'application de la norme IPSAS 12, *Stocks*, et l'actif est comptabilisé selon celle-ci. En effet, les matières premières ou les fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services et les éléments qui sont détenus pour être distribués dans le cours normal des activités ou qui sont en cours de production pour la vente ou la distribution répondent à la définition des stocks de la norme IPSAS 12, peu importe qu'ils soient d'origine naturelle ou non.
 - (b) Si l'entité contrôle une population d'arbres et gère sa transformation biologique dans le but de récolter et de vendre les arbres matures en tant que bois d'œuvre, les arbres sont considérés être des actifs biologiques entrant dans le champ d'application de la norme IPSAS 27, *Agriculture*. Si l'entité décide de ne vendre qu'une partie des arbres en tant que bois d'œuvre et d'utiliser le reste à d'autres fins, elle a à déterminer si la population est constituée de multiples unités de comptabilisation, puis à appliquer les dispositions relatives au champ d'application à chacune de ces unités. Des informations supplémentaires concernant les unités de comptabilisation sont fournies aux paragraphes [AG17](#) à 21 et au point [C.3](#) du présent guide de mise en œuvre.

- (c) Si l'entité du secteur public contrôle une forêt et adopte une loi visant à en limiter l'accès et à interdire l'utilisation des ressources qui en proviennent dans l'intention de préserver la forêt en réduisant au minimum les effets de l'activité humaine sur la faune et la flore dans la région, l'objectif principal visé par la détention de la ressource n'est pas d'utiliser la forêt à titre d'élément entrant dans le champ d'application de la norme IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*, ni de vendre des ressources à titre de stocks ou de produits agricoles, ni de gérer la forêt pour en tirer des produits locatifs ou réaliser des plus-values en capital. L'entité conclut que cette forêt est une ressource naturelle corporelle entrant dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) selon les dispositions des paragraphes 3 et 4 de cette norme.
- (d) Si l'entité a l'intention de conserver une ressource naturelle corporelle sans qu'il y ait de loi en place pour en restreindre l'accès ou l'utilisation, cette ressource peut être détenue principalement à des fins de conservation, mais elle pourrait aussi servir à fournir des services accessoires. Par exemple, une zone forestière détenue principalement à des fins de conservation peut également être utilisée de manière limitée comme un parc, au profit des visiteurs. Pour déterminer s'il convient d'appliquer la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) ou une autre norme IPSAS, l'entité a à faire appel au jugement et à établir si la ressource naturelle corporelle est détenue principalement à des fins de conservation. Des informations supplémentaires concernant le concept de « conservation » sont fournies au point C.4 du présent guide de mise en œuvre. Si une zone particulière de la zone forestière est destinée à l'usage des visiteurs, l'entité doit déterminer s'il y a plusieurs unités de comptabilisation. Des informations supplémentaires concernant les unités de comptabilisation sont fournies aux paragraphes [AG17](#) à [AG21](#) du guide d'application ainsi qu'au point C.3 du présent guide de mise en œuvre.

Partie B : Définitions

B.1 Identification des ressources naturelles (paragraphes [6](#) et [AG9](#))

L'entité qui applique la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) est-elle tenue de déterminer si tous les éléments corporels d'origine naturelle sur son territoire sont des ressources naturelles corporelles entrant dans le champ d'application de la norme ?

IG4. Non, il est peu probable que tous les éléments corporels d'origine naturelle d'un territoire satisfassent aux critères de comptabilisation d'un actif puisqu'ils doivent habituellement être gérés activement pour être considérés comme des ressources. Pour répondre à la définition d'une ressource naturelle corporelle énoncée au paragraphe [6](#) de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), un élément d'origine naturelle doit avoir un potentiel de service et/ou la capacité de générer des avantages économiques futurs. Comme il est expliqué au paragraphe [AG9](#) de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), ce critère est habituellement satisfait lorsque l'entité a un plan qui démontre comment l'élément d'origine naturelle peut fournir un potentiel de service ou générer des avantages économiques, et qui indique comment les ressources nécessaires à sa réalisation seront obtenues. Il serait donc acceptable, pour s'assurer d'analyser toutes les ressources qui pourraient être des ressources naturelles corporelles, de cibler les programmes visant des éléments d'origine naturelle. En ciblant ces programmes, l'entité n'est pas tenue d'analyser individuellement chacun des éléments d'origine naturelle de son territoire.

Partie C : Comptabilisation (paragraphe [AG12](#) à [AG14](#))

C.1 Détermination du contrôle

Quels sont les principaux points dont l'entité doit tenir compte pour déterminer si elle contrôle certains types de ressources naturelles corporelles, comme les ressources en eau et les ressources biologiques ?

- IG5. En général, le contrôle d'une ressource naturelle corporelle peut être déterminé en fonction des indicateurs énoncés au paragraphe AG13 de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92). Il se peut que la ressource naturelle corporelle soit constituée de plusieurs unités de comptabilisation selon la nature et les risques spécifiques qui sont associés aux différentes parties de la ressource ainsi que les objectifs pour lesquels l'entité les détient. En pareil cas, la détermination du contrôle se fait séparément pour chaque unité de comptabilisation.
- IG6. Pour atteindre l'objectif de conserver une ressource naturelle corporelle, certaines entités pourraient interdire ou limiter l'utilisation de celle-ci plutôt que de l'utiliser de la manière dont les autres immobilisations corporelles sont habituellement utilisées. Des informations supplémentaires concernant la façon dont la conservation peut procurer un potentiel de service à l'entité sont fournies au point C.4 du présent guide de mise en œuvre.
- IG7. Pour une ressource naturelle corporelle, les indicateurs du contrôle dépendent souvent directement de la nature de la ressource, ainsi que des lois et règlements qui la concernent expressément. Les indications suivantes mettent en lumière certains des facteurs les plus courants à prendre en compte lors de la détermination du contrôle à l'égard de ressources en eau ou de ressources biologiques.

Ressources en eau

- IG8. En général, il est impossible de contrôler le mouvement physique de l'eau qui s'écoule librement, comme celle des océans, des mers, des lacs et des rivières. Il est donc peu probable que l'entité soit en mesure de démontrer qu'elle contrôle ces plans d'eau.
- IG9. L'eau qui est physiquement stockée dans un environnement géré pourrait potentiellement être considérée comme étant contrôlée. Par exemple, certains aquifères peuvent agir comme des réservoirs naturels au sein d'un territoire donné. L'entité pourrait démontrer qu'elle contrôle l'eau de ces aquifères si :
- (a) elle a un droit de propriété sur l'aquifère et l'eau qu'il contient selon les textes légaux et réglementaires applicables, et ce droit de propriété lui confère des droits exécutoires sur le potentiel de service de cette ressource en eau ;
 - (b) elle a les moyens de gérer activement le volume d'eau pour s'assurer qu'il est disponible pour atteindre ses objectifs. Pour ce faire, il faut habituellement avoir une structure appropriée pour stocker l'eau et contrôler son débit ;
 - (c) elle peut restreindre l'accès des tiers à la ressource en eau. Pour ce faire, elle peut recourir à des barrières physiques (comme des clôtures), à des mécanismes législatifs qui prohibent l'accès à la ressource par des tiers, à du personnel de surveillance chargé d'empêcher tout accès non autorisé, ou à une combinaison de ces mesures.

Ressources biologiques

- IG10. Il se peut que, selon les textes légaux et réglementaires applicables, l'entité du secteur public possède un droit de propriété sur les ressources biologiques situées sur son territoire, ce qui pourrait lui conférer des droits exécutoires sur le potentiel de service de ces ressources. Or, la détermination du contrôle n'est pas toujours simple. En effet, l'entité pourrait avoir de la difficulté à démontrer qu'elle contrôle des ressources biologiques qui peuvent circuler librement, comme les poissons et autres animaux, si elle n'a pas les moyens de restreindre leurs mouvements à une zone qu'elle contrôle. Par exemple, même si des barrières physiques sont en place, il n'est pas toujours possible de contrôler efficacement les mouvements de certains animaux. Comme ceux-ci sont libres d'errer entre les zones contrôlées et les territoires voisins, il serait difficile pour l'entité d'affirmer qu'elle les contrôle. À l'inverse, il est généralement plus facile de démontrer le contrôle sur la flore, car les ressources végétales ne peuvent pas se déplacer par elles-mêmes.
- IG11. Pour contrôler des ressources biologiques, il faut aussi être en mesure d'empêcher les tiers d'accéder à celles-ci. Comme pour les ressources en eau, l'entité peut restreindre l'accès aux ressources biologiques par des moyens physiques (tels que des barrières et des clôtures), par des lois interdisant l'utilisation des ressources biologiques, par le recours à du personnel chargé de surveiller les ressources, ou à une combinaison de ces mesures.
- IG12. La capacité de l'entité de décider de l'utilisation ou de la cession d'une ressource biologique comme elle l'entend est un indicateur de contrôle très important. Dans les cas les plus extrêmes, le droit inconditionnel de vendre une ressource biologique en contrepartie de trésorerie ou d'autres ressources serait un indicateur très important du contrôle de la ressource. De même, la capacité à récolter librement une ressource biologique pour un usage personnel ou pour la vente serait aussi un indicateur de contrôle très important. Cependant, dans ces scénarios, l'entité devrait évaluer avec soin si les ressources biologiques entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), puisque les éléments qui sont utilisés aux fins de production ou détenus en vue de leur vente seront probablement considérés comme des stocks, qui entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS 12, ou comme des actifs biologiques, qui entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS 27.

*C.2 Difficultés liées à la comptabilisation des ressources du sous-sol (paragraphe [AG10](#))***L'existence d'un programme d'exploitation de gisements justifie-t-elle à elle seule la comptabilisation des minéraux non extraits à titre d'actifs dans les états financiers ?**

- IG13. Généralement, non. Comme il est mentionné au paragraphe AG10, l'existence, la quantité et la qualité de certains éléments d'origine naturelle seront incertaines tant que ceux-ci n'auront pas été extraits, ce qui a une incidence sur la question de savoir si ces éléments peuvent être considérés comme des ressources ou non. Étant donné que les éléments du sous-sol, tels que les gisements de minéraux ou de pétrole, sont habituellement situés profondément sous terre, tant qu'ils n'ont pas été extraits, il est peu probable que l'entité soit en mesure d'établir l'existence, la quantité et la qualité de ces éléments avec un degré de certitude nécessaire à leur comptabilisation. Même si l'entité a obtenu les résultats d'études géologiques détaillées pour estimer la teneur d'un gisement ou a établi un programme d'émission de permis de prospection et d'extraction, il y a habituellement un degré élevé d'incertitude et de variabilité qui entrave la capacité de l'entité à comptabiliser les gisements non extraits en tant qu'actifs.

C.3 Unité de comptabilisation (paragraphe [AG17](#) à AG21)

Comment déterminer l'unité de comptabilisation d'une ressource naturelle corporelle ?

- IG14. Selon le paragraphe [11](#) de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), l'entité doit déterminer si une ressource naturelle corporelle doit être ventilée en unités de comptabilisation distinctes ou si des ressources naturelles corporelles individuelles doivent être regroupées en une unité de comptabilisation. Des indications sur les facteurs à prendre en considération pour déterminer l'unité de comptabilisation appropriée sont énoncées aux paragraphes [AG17](#) à [AG21](#). Une fois cette détermination faite, l'entité applique à chaque unité de comptabilisation prise isolément les dispositions relatives au champ d'application, à la comptabilisation et à l'évaluation.
- IG15. Bien que les caractéristiques physiques d'une ressource naturelle corporelle puissent avoir une certaine incidence sur la détermination de l'unité de comptabilisation appropriée, le principal facteur déterminant est généralement la raison pour laquelle l'entité détient la ressource. Comme le précise le paragraphe [AG19](#), les composantes d'une même ressource naturelle corporelle qui sont détenues pour des raisons différentes et gérées séparément sont généralement des unités de comptabilisation distinctes. En revanche, il peut être approprié de regrouper en une seule unité de comptabilisation les éléments physiquement distincts qui sont détenus pour les mêmes raisons et qui sont gérés ensemble.
- IG16. La détermination de l'unité de comptabilisation appropriée requiert l'exercice du jugement et dépend des faits et circonstances propres à chaque ressource naturelle corporelle. Parfois, une ressource naturelle corporelle peut être constituée de plusieurs unités de comptabilisation qui sont comptabilisées selon des normes différentes. Il se peut aussi que certaines unités de comptabilisation répondent aux critères de comptabilisation à titre d'actif, alors que d'autres demeureront non comptabilisées. Comme ces différentes possibilités peuvent donner lieu à des résultats considérablement différents, la détermination de l'unité de comptabilisation appropriée joue un rôle crucial lors de la comptabilisation des ressources naturelles corporelles.

C.4 Conservation (paragraphe [5](#) et [AG4](#) à AG 7)

Comment la conservation diffère-t-elle de la façon dont sont utilisés les actifs corporels entrant dans le champ d'application d'autres normes IPSAS ?

- IG17. Selon le paragraphe [AG4](#) de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), la conservation est l'action de gérer et de protéger une ressource naturelle corporelle contre sa dégradation. Bien que cette description ne prescrive pas les raisons de la conservation, les ressources naturelles corporelles sont souvent conservées pour que les générations futures puissent en profiter. Habituellement, un élément détenu à des fins de conservation ne procure pas directement des avantages économiques à l'entité, mais il peut néanmoins satisfaire aux critères de comptabilisation à titre d'actif. En effet, dans le secteur public, les actifs sont souvent détenus pour leur potentiel de service plutôt que pour leur capacité à générer des flux de trésorerie. Par conséquent, lorsqu'une entité du secteur public a pour objectif de conserver une ressource naturelle corporelle au profit du public ou de ses citoyens, l'acte de conservation remplit cet objectif.
- IG18. La conservation se distingue de la façon dont sont utilisées les immobilisations corporelles entrant dans le champ d'application d'autres normes IPSAS, puisque ces dernières traitent généralement de l'utilisation immédiate ou à court terme d'un actif en vue de procurer un potentiel de service ou des avantages économiques à l'entité. De plus, ce type d'utilisation mène souvent à la

consommation d'un actif, tandis que la conservation implique habituellement d'éviter ou de limiter l'utilisation d'une ressource d'une manière qui mènerait à sa consommation.

- IG19. L'entité doit faire appel au jugement pour déterminer si une ressource naturelle corporelle est détenue à des fins de conservation. Comme il est mentionné au point A.1 du présent guide de mise en œuvre, il se peut qu'une loi restreigne explicitement l'utilisation d'une ressource naturelle corporelle dans le but d'assurer sa conservation. Il se peut également qu'une ressource naturelle corporelle soit détenue à des fins de conservation, tout en servant à la prestation de services accessoires.
- IG20. Sans dispositions législatives claires, il peut être nécessaire d'analyser les détails du programme de conservation pertinent pour déterminer si une ressource naturelle corporelle est détenue principalement à des fins de conservation. Voici certains des facteurs à prendre en considération :
- (a) L'objectif du programme de conservation : le fait qu'il soit spécifié que le programme a pour but de protéger une ressource en particulier, comme une espèce ou un groupe d'espèces, est un indicateur très important que la ressource naturelle corporelle est détenue à des fins de conservation. Les programmes qui visent plutôt à améliorer ou à promouvoir l'utilisation d'une ressource, par exemple en entretenant des espaces verts pour attirer davantage de visiteurs, n'ont probablement pas la conservation comme objectif principal.
 - (b) La nature des activités du programme et l'objectif visé par celles-ci : les activités de conservation varieront en fonction des faits et des circonstances de chaque ressource. Dans le cas de certaines ressources naturelles corporelles arrivées à maturité, un programme de conservation pourrait simplement viser à limiter l'incidence des activités humaines sur la ressource. Dans d'autres cas, il se pourrait que l'entité doive mener des activités telles que la fourniture de nourriture ou le traitement de maladies afin d'empêcher activement la dégradation d'une ressource. Quelles qu'elles soient, les activités visant à préserver l'état d'une ressource naturelle corporelle indiquent que celle-ci est détenue à des fins de conservation.
 - (c) L'existence de visées lucratives importantes : certaines ressources naturelles corporelles détenues à des fins de conservation peuvent être utilisées pour générer des revenus accessoires permettant de recouvrer une partie des coûts liés à la préservation de la ressource. Or, dans certaines situations, il se peut qu'une ressource naturelle corporelle soit gérée dans le but de générer des bénéfices. Un programme axé principalement sur la génération de revenus ou de bénéfices peut indiquer que la ressource naturelle corporelle n'est pas détenue principalement à des fins de conservation.

C.5 Dépenses ultérieures engagées pour conserver une ressource naturelle corporelle (paragraphe 8, [AG11](#) et [AG22](#) à AG24)

Comment l'entité devrait-elle comptabiliser les dépenses ultérieures engagées pour conserver une ressource naturelle corporelle ?

- IG21. Le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 8 de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) s'applique aux dépenses engagées pour des activités de conservation. Le traitement comptable qui en résulte concorde avec la comptabilisation des dépenses ultérieures relatives aux immobilisations corporelles prévue dans la norme IPSAS 45 :
- (a) les dépenses engagées pour préserver l'état actuel d'une ressource naturelle corporelle sont semblables aux dépenses d'entretien des immobilisations corporelles. Ces dépenses sont

donc comptabilisées à titre de charges dans l'excédent ou le déficit à mesure qu'elles sont engagées ;

- (b) en revanche, les dépenses qui donnent lieu à une amélioration du potentiel de service sont comptabilisées à titre d'actif selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 8. Selon la nature de la dépense, il pourrait en résulter une augmentation de la valeur comptable de la ressource naturelle corporelle comptabilisée, similairement aux entrées d'immobilisation selon la norme IPSAS 45, ou la comptabilisation d'un actif distinct. Par exemple, l'entité pourrait engager des coûts pour traiter le sol d'une forêt détenue à des fins de conservation afin de stimuler considérablement la croissance de celle-ci. Comme ce traitement a pour effet d'améliorer le potentiel de service, les coûts engagés pourraient être inscrits à l'actif, et ce, peu importe que la forêt soit elle-même comptabilisée ou non.

C.6 Changement d'usage principal (paragraphe 39 et 40)

Comment l'entité comptabiliserait-elle un terrain réservé à des fins de « réensauvagement » ?

- IG22. Le « réensauvagement » consiste à limiter l'influence humaine dans une zone dans le but d'y restaurer les processus d'origine naturelle et la biodiversité. Un changement dans l'objectif principal pour lequel l'entité détient une ressource naturelle corporelle signifie généralement un changement quant à la norme applicable à cette ressource. Pour plus de détails sur un tel reclassement, voir les paragraphes 39 et 40 de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92). Dans le contexte du réensauvagement d'un terrain, des éléments indiquant que l'entité a cessé d'utiliser le terrain à titre d'immeuble de placement ou d'immobilisation corporelle peuvent signifier qu'un tel changement est survenu. Divers événements peuvent démontrer un changement d'utilisation, par exemple lorsque l'entité met fin à l'occupation ou à l'utilisation du terrain, résilie un contrat de location immobilière qui avait été conclu avec un tiers ou retire des structures du terrain. Les critères permettant de déterminer si un changement d'utilisation s'est produit s'apparentent à ceux permettant de déterminer s'il y a lieu de transférer des immobilisations corporelles vers (ou depuis) la catégorie « immeuble de placement », selon le paragraphe 66 de la norme IPSAS 16.
- IG23. Comme pour le transfert d'une immobilisation corporelle vers (ou depuis) la catégorie « immeuble de placement », la valeur comptable nette du terrain devient la valeur comptable de la ressource naturelle corporelle entrant dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) lors du changement d'utilisation. Dans certaines situations, il se pourrait que l'entité commence à utiliser une ressource naturelle corporelle d'une nouvelle façon et que cela fasse entrer la ressource dans le champ d'application d'une autre norme IPSAS. Elle pourrait par exemple se mettre à utiliser la ressource comme un élément de stocks entrant dans le champ d'application de la norme IPSAS 12 ou comme un actif biologique entrant dans le champ d'application de la norme IPSAS 27. En pareil cas, l'entité applique les indications sur le reclassement énoncées aux paragraphes 39 et 40 de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92).
- IG24. L'entité devrait également se demander si le changement d'utilisation n'est pas un indicateur de dépréciation selon la norme IPSAS 21, *Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie*, ou la norme IPSAS 26, *Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie*.

Partie D : Évaluation

D.1 Détermination de la valeur opérationnelle actuelle (paragraphe [12](#), [18](#) à 22 et [AG25](#) à AG30)

Comment l'entité déterminerait-elle la valeur opérationnelle actuelle d'une ressource naturelle corporelle entrant dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) ?

- IG25. En général, la valeur opérationnelle actuelle (VOA) peut être évaluée au moyen d'une approche par le marché ou d'une approche par les coûts. Le recours à une approche par le marché ne donne pas nécessairement une évaluation de la juste valeur, car les prix du marché peuvent être utilisés pour estimer la valeur d'entrée d'un actif.
- IG26. Dans le cas des ressources naturelles corporelles détenues pour leur capacité opérationnelle, il se peut qu'il n'existe pas de marché actif sur lequel ont été conclues des transactions concernant un actif identique. Toutefois, l'entité pourrait tout de même appliquer l'approche par le marché en utilisant le prix d'une transaction normale concernant un actif similaire. Par exemple, l'entité qui détient une forêt à des fins de conservation peut estimer sa VOA en se fondant sur la valeur d'expertise d'un terrain similaire et en ajustant la valeur pour tenir compte des caractéristiques particulières qui peuvent avoir une incidence sur son potentiel de service, comme la taille de la zone forestière ou les restrictions quant à l'utilisation de celle-ci.
- IG27. Lorsqu'il n'existe pas de marché actif sur lequel ont été conclues des transactions concernant des actifs similaires, l'entité pourrait aussi recourir à l'approche par les coûts pour estimer la VOA, en estimant le coût de développement d'un actif similaire. Poursuivons avec l'exemple de la forêt : l'entité pourrait estimer la VOA de la forêt en cumulant les coûts estimés pour l'acquisition, la plantation et la culture des pousses jusqu'à leur maturité, ainsi que la valeur du terrain si celui-ci ne constitue pas une unité de comptabilisation distincte.

D.2 Impossibilité d'évaluer la valeur actuelle de manière fiable (paragraphe [10](#))

Quand l'entité peut-elle conclure que la valeur actuelle d'une ressource naturelle corporelle ne peut être évaluée de façon fiable ?

- IG28. L'utilisation d'estimations est un élément essentiel de la méthode de la comptabilité d'exercice, et l'évaluation des ressources naturelles corporelles est souvent teintée d'incertitude. Parfois, le degré d'incertitude d'une estimation est si élevé que la pertinence et la fidélité de l'image donnée par une évaluation sont discutables, même si l'entité fournit des informations pour expliquer les techniques d'estimation qu'elle a utilisées. Dans ces circonstances, la valeur actuelle des ressources naturelles corporelles ne peut pas être évaluée de façon fiable.
- IG29. Les facteurs suivants peuvent indiquer qu'il n'est pas possible d'obtenir une évaluation fiable de la ressource naturelle corporelle :
- (a) la plage des valeurs raisonnablement possibles est très large ;
 - (b) il n'existe aucun moyen raisonnable d'évaluer les probabilités des différentes estimations ;
 - (c) il n'existe pas de méthode raisonnable et il n'y a pas de données d'entrée observables qui permettraient d'évaluer la ressource.

Partie E : Informations présentées à titre principal ou fournies à titre annexe

E.1 Regroupement des informations (paragraphe 43 à 57, [AG33](#) et AG34)

Les normes IPSAS exigent-elles que l'entité fournisse dans une même note toutes les informations relatives aux éléments qui répondent à la définition d'une ressource naturelle corporelle, même lorsque ces éléments entrent dans le champ d'application d'autres normes IPSAS ?

- IG30. En général, les normes IPSAS n'imposent ni n'interdisent à l'entité de regrouper dans une même note les informations sur les ressources naturelles corporelles qui entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) et dans celui des autres normes IPSAS. Si l'entité décide de le faire, elle doit s'assurer que ce regroupement n'obscurcit pas les informations présentées. Pour ce faire, elle procédera généralement au rapprochement des informations fournies dans la note et des montants inclus dans les différents postes des états financiers qui se rapportent à des ressources naturelles corporelles.
- IG31. La décision de regrouper les informations à fournir sur les ressources naturelles corporelles repose sur le jugement de l'entité quant à savoir si cela permettra de fournir des informations plus utiles aux utilisateurs des états financiers et si cet avantage l'emporte sur les coûts potentiels liés à la réorganisation des notes. Pour décider comment procéder, l'entité devrait tenir compte des principes de regroupement et de ventilation énoncés dans la norme IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, ainsi que des dispositions énoncées dans la norme IPSAS 18, *Information sectorielle*.

Exemples illustratifs

Les exemples qui suivent accompagnent la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), mais n'en font pas partie intégrante.

IE1. Ces exemples illustrent, au moyen de situations hypothétiques, la manière dont l'entité pourrait appliquer les dispositions de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), *Ressources naturelles corporelles*, à des ressources naturelles particulières dans le contexte limité des faits présentés. L'analyse fournie pour chaque exemple n'a pas pour but de présenter la seule façon possible d'appliquer les dispositions, et les exemples ne s'appliquent pas uniquement au secteur illustré. Bien que certains aspects de ces exemples puissent se présenter dans la réalité, il faut évaluer tous les faits et circonstances pertinents d'une situation particulière lors de l'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92).

Champ d'application

IE2. Les exemples 1 et 2 illustrent l'application des paragraphes 3 à 5 de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), qui concernent le champ d'application de cette dernière.

Exemple 1 : Comptabilisation d'actifs physiquement similaires qui sont utilisés à des fins différentes

IE3. Une entité du secteur public contrôle deux forêts sur son territoire, soit la région A et la région B. Ces deux régions ont des caractéristiques physiques similaires et étaient initialement des forêts non cultivées qui hébergeaient les mêmes espèces de flore et de faune. Aucune loi n'encadre explicitement l'utilisation des régions A et B, mais elles sont gérées conformément aux différents programmes créés par l'entité.

IE4. Selon l'un de ces programmes, la région A est ouverte aux visiteurs. Certaines parties de la région A ont été aménagées ou déboisées pour créer des sentiers de randonnée et des terrains de camping, et une partie de la végétation de la région a également été remplacée par des espèces jugées plus esthétiques ou plus sûres pour les visiteurs. Les visiteurs peuvent, sans réservation préalable, accéder au site et camper gratuitement sur un terrain libre, mais ils peuvent aussi réserver un terrain de camping spécifique pour une somme modique. Par ailleurs, l'entité a embauché du personnel de surveillance chargé de la gestion des activités du camping.

IE5. En revanche, l'entité a annoncé au public que la région B est une réserve et elle a installé une clôture pour empêcher les humains d'y accéder. Contrairement à la région A, la flore et la faune de la région B ont été laissées à l'état naturel. L'entité a également embauché une équipe chargée de patrouiller la région B pour dissuader les gens de s'y introduire.

IE6. Compte tenu des faits présentés aux paragraphes IE3 à IE5, l'entité conclut que la région A et la région B, bien que possédant des caractéristiques physiques similaires à l'origine, sont détenues pour des raisons et des utilisations différentes. En effet, elle note que la région A est utilisée pour la prestation de services, puisque le public peut y camper et faire de la randonnée, et qu'elle répond donc à la définition d'une immobilisation corporelle ; c'est-à-dire qu'il s'agit d'une immobilisation utilisée dans la production ou la fourniture de biens ou de services et l'on s'attend à ce qu'elle soit utilisée pendant plus d'une période de présentation de l'information financière. Le fait que ces services sont offerts gratuitement au public n'a aucune incidence sur cette détermination. L'entité conclut donc que la région A entre dans le champ d'application de la norme IPSAS 45, *Immobilisations corporelles*.

- IE7. L'entité fait également remarquer que, même si elle a établi de son propre chef les restrictions concernant l'accès à la région B et l'utilisation de celle-ci, les faits et circonstances démontrent que l'objectif principal pour lequel l'actif est détenu est sa conservation, et non un objectif qui le ferait entrer dans le champ d'application des normes IPSAS 12, *Stocks*, IPSAS 16, *Immeubles de placement*, IPSAS 27, *Agriculture*, ou IPSAS 45. L'entité conclut donc que la région B entre dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92).

Exemple 2 : Coûts d'aménagement d'espaces naturels

- IE8. Une entité publique a mis en place un « programme de jardins pluviaux » visant l'aménagement d'espaces naturels en zones urbaines. Ces « jardins pluviaux » sont des espaces verts composés d'arbres et d'autres végétaux qui contribuent à réduire le risque d'inondation et qui sont jugés préférables aux traditionnelles infrastructures construites, comme des barrages et des réservoirs.
- IE9. Puisque ces jardins pluviaux remplissent les mêmes objectifs que les infrastructures construites, l'entité publique conclut qu'ils sont considérés être des immobilisations corporelles entrant dans le champ d'application de la norme IPSAS 45. Cette détermination est distincte de celle visant à savoir si le terrain où se trouve le jardin pluvial est un actif.
- IE10. Dans certains pays et territoires, les espaces naturels aménagés comme les jardins pluviaux de l'exemple sont appelés « actifs naturels aménagés », « actifs naturels améliorés » ou « infrastructures vertes ». Peu importe l'appellation, c'est l'utilisation principale que l'entité compte faire de l'élément qui déterminera la norme IPSAS à appliquer.

Informations à fournir sur les ressources naturelles corporelles non comptabilisées

- IE11. L'exemple 3 illustre l'application des paragraphes 10 et 56 de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), lesquels portent sur les informations à fournir concernant une ressource naturelle corporelle qui répond à la définition d'un actif, mais qui n'est pas comptabilisée parce qu'elle ne peut être évaluée de façon fiable.

Exemple 3 : Terres publiques inutilisées

- IE12. Une entité du secteur public exerce son pouvoir souverain pour obtenir le contrôle d'une parcelle de terrain dans une zone inhabitée. Compte tenu de l'éloignement du terrain, l'entité conclut qu'elle ne l'utilisera pas à titre d'immobilisation corporelle, ni ne le détiendra à titre d'immeuble de placement pour réaliser une plus-value en capital, ni ne le vendra en tant que stocks dans le cours normal de ses activités. Toutefois, elle prévoit de conserver les habitats naturels qui s'y trouvent et établit donc que le terrain répond à la définition d'un actif. Selon ces faits, l'entité conclut que la parcelle de terrain entre dans le champ d'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) et devrait être évaluée initialement à son coût présumé (valeur actuelle), conformément au paragraphe 12.
- IE13. L'entité a retenu les services d'un certain nombre d'experts en évaluation qui l'aideront à estimer la valeur actuelle du terrain. Étant donné l'éloignement du terrain, l'entité et les experts conviennent qu'il n'existe aucune base raisonnable pour évaluer la valeur actuelle du terrain.
- IE14. En conséquence, l'entité conclut qu'il s'agit d'un actif qui ne peut être évalué de façon fiable. Elle fournit donc les informations exigées au paragraphe 55 de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), à savoir :
- (a) l'emplacement et les caractéristiques physiques du terrain ;

- (b) une explication des difficultés liées à l'obtention d'une évaluation fiable de la valeur actuelle du terrain ;
 - (c) l'importance du terrain par rapport à l'atteinte de ses objectifs.
- IE15. Si le terrain n'était pas détenu à des fins de conservation et qu'il n'était pas possible de l'utiliser à titre d'immobilisation corporelle, d'immeuble de placement ou de stocks, l'entité conclurait probablement que le terrain n'est pas une ressource, puisqu'il ne représente pas un potentiel de service ni la capacité de générer des avantages économiques. Le cas échéant, il ne répondrait pas à la définition d'un actif, et les obligations d'information énoncées au paragraphe [55](#) ne s'appliqueraient pas.

Dispositions transitoires

- IE16. L'exemple 4 illustre les similitudes et les différences qu'il peut y avoir entre l'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) selon l'approche rétrospective modifiée et l'application de cette norme selon l'approche rétrospective intégrale.

Exemple 4 : Différences entre les deux méthodes de transition (application rétrospective modifiée et application rétrospective intégrale)

(Remarque : pour isoler l'incidence des dispositions transitoires, cet exemple suppose que seuls les événements ou opérations spécifiés ci-après se sont produits au sein de l'entité.)

- IE17. Une entité publique centrale dont l'exercice se termine le 31 décembre applique la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) en 20X4. Elle a choisi d'utiliser le modèle du coût historique pour l'évaluation ultérieure des ressources naturelles corporelles et a conclu que la ressource en question a une durée d'utilité indéterminée et qu'elle ne devrait donc pas être amortie.
- IE18. Lorsque le pays a jadis été constitué, l'entité a obtenu le contrôle d'une ressource naturelle corporelle importante sur son territoire (ressource A). À ce moment-là, la valeur actuelle de la ressource A était de 50 millions d'UM. Cependant, l'entité n'a pas envisagé de comptabiliser la ressource à titre d'actif, car il n'y avait pas d'indications concernant la comptabilisation des ressources naturelles corporelles dans le référentiel comptable en vigueur à l'époque.

Scénario A : le gouvernement central continue de contrôler la ressource à la date de première application.

- IE19. Depuis 20X2, la valeur actuelle de la ressource A a augmenté pour s'établir à 70 millions d'UM. L'entité a continué de contrôler la ressource A tout au long de la période allant de 20X2 à 20X4.
- IE20. L'entité a tenu compte des dispositions transitoires énoncées au paragraphe 60 de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) lui permettant d'appliquer l'une ou l'autre des approches décrites ci-dessous.

Application rétrospective modifiée (alinéa [60 a](#))

- IE21. Pour l'application du paragraphe 61, la date de première application est le 1^{er} janvier 20X4 si l'entité applique l'approche rétrospective modifiée. Cette approche impose à l'entité de comptabiliser à leur valeur actuelle toutes les ressources naturelles corporelles qu'elle contrôle à la date de première application. L'effet cumulé de la première application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) est comptabilisé comme un ajustement du solde d'ouverture des excédents (ou déficits) cumulés.

IE22. L'entité comptabilise donc la ressource A comme un actif d'une valeur de 70 millions d'UM le 1^{er} janvier 20X4 et ajuste de 70 millions d'UM le solde d'ouverture des excédents (ou déficits) cumulés.

Application rétrospective selon la norme IPSAS 3, Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs (alinéa [60 b\)](#))

IE23. Si l'entité qui applique la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) choisissait de se conformer à l'approche de la norme IPSAS 3, elle serait tenue de tenir compte de la comptabilisation initiale de la ressource A au moment de l'obtention du contrôle, ce qui signifie que :

- (a) la ressource A aurait été comptabilisée comme un actif d'une valeur de 50 millions d'UM au moment de la constitution du pays ;
- (b) à la date de première application, la valeur de la ressource A ne serait pas majorée à 70 millions d'UM puisque l'entité a choisi d'évaluer ultérieurement les ressources naturelles corporelles selon le modèle du coût historique. La valeur de l'actif comptabilisé et le solde d'ouverture des excédents (ou déficits) cumulés demeureraient de 50 millions d'UM.

Scénario B : la ressource a été vendue avant la date de première application.

IE24. Ce scénario est également basé sur les informations présentées aux paragraphes IE17 et IE18. On suppose par contre que, au cours de 20X2, l'entité a classé la ressource A comme un actif détenu en vue de la vente, puis l'a vendue pour une contrepartie en trésorerie de 70 millions d'UM. Comme la ressource n'avait pas été comptabilisée antérieurement, il n'y avait pas de valeur comptable à compenser par la contrepartie reçue, et la vente a donc donné lieu à un profit de 70 millions d'UM.

IE25. Avant l'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), l'état de la situation financière de l'entité au 31 décembre 20X2 aurait été composé de trésorerie et d'excédents (ou déficits) cumulés se chiffrant à 70 millions d'UM.

IE26. L'entité a tenu compte des dispositions transitoires du paragraphe [60](#) de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92).

Application rétrospective modifiée (alinéa [60 a\)](#))

IE27. Selon l'application rétrospective modifiée, l'entité n'est pas tenue de tenir compte des ressources naturelles corporelles qui n'étaient plus contrôlées à la date de première application (1^{er} janvier 20X4). Par conséquent, l'entité n'a pas besoin d'ajuster son état de la situation financière d'ouverture.

Application rétrospective selon la norme IPSAS 3, Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs (alinéa [60.b\)](#))

IE28. Si l'entité qui applique la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) choisissait de se conformer à l'approche de la norme IPSAS 3, elle serait tenue de tenir compte de la comptabilisation initiale de la ressource A au moment de l'obtention du contrôle et de la décomptabilisation lors de sa vente ultérieure en 20X2, ce qui signifie que :

- (a) la ressource A aurait été comptabilisée à titre d'actif évalué à 50 millions d'UM au moment de la constitution du pays. Étant donné que les états financiers de 20X4 présentent des

informations comparatives pour l'exercice 20X3 seulement, cet ajustement de 50 millions d'UM ne sera reflété que dans le solde d'ouverture des excédents (ou déficits) cumulés pour 20X3 ;

- (b) au cours de l'exercice 20X2, la vente de la ressource A aurait donné lieu à un profit de seulement 20 millions d'UM (la contrepartie en trésorerie de 70 millions d'UM moins la valeur comptable de la ressource A de 50 millions d'UM). Comme l'entité présente des informations comparatives pour l'exercice 20X3 seulement, ce profit de 20 millions d'UM ne sera reflété que dans le solde d'ouverture des excédents (ou déficits) cumulés dans les états financiers de 20X3 ;
- (c) bien que le profit de l'exercice 20X2 diffère du profit comptabilisé avant l'application de la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), il faut savoir que les excédents (ou déficits) cumulés au 1^{er} janvier 20X3 demeurent de 70 millions d'UM (soit 50 millions d'UM découlant de la comptabilisation initiale de la ressource A, plus le profit de 20 millions d'UM provenant de la vente de la ressource).

Comparaison avec le *Manuel de statistiques de finances publiques*

Pour élaborer la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), *Ressources naturelles corporelles*, l'IPSASB a tenu compte des lignes directrices du *Manuel de statistiques de finances publiques* (MSFP).

Voici les principales similitudes et différences entre les dispositions de cette norme et les lignes directrices du MSFP :

- Les similitudes et les différences dans le traitement comptable appliqué selon la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) ou selon le MSFP dépendront des faits et circonstances propres à la ressource naturelle corporelle considérée.
- La norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) ne fournit que des indications sur les ressources naturelles corporelles, tandis que le MSFP fournit des indications sur une plus vaste gamme de ressources naturelles.
- Selon la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), la comptabilisation d'une ressource naturelle corporelle à titre d'actif est fondée sur le contrôle. Selon le MSFP, la comptabilisation des actifs repose sur la propriété économique.
- Selon la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92), les ressources naturelles corporelles sont initialement évaluées au coût présumé ou au coût, selon que la comptabilisation résulte ou non d'une opération sur un marché ordonné. Selon le MSFP, les ressources naturelles sont évaluées aux prix du marché.
- Après la comptabilisation initiale, la norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) prévoit un choix de méthodes comptables : l'entité peut choisir d'évaluer les ressources naturelles corporelles au coût historique ou à leur valeur actuelle. Selon le MSFP, les ressources d'origine naturelle sont évaluées ultérieurement aux prix du marché. Dans certaines circonstances, le prix du marché établi selon l'approche du MSFP pourrait correspondre à la valeur actuelle établie selon la norme IPSAS.
- La norme IPSAS [X] [en projet] (ES 92) prévoit des obligations d'information qui ne se trouvent pas dans le MSFP.

Les Normes comptables 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.

© Décembre 2024 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 : « © *Decembre 2024 International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés. Document utilisé avec la permission de l'IFAC. La permission de reproduire ce document est accordée en vue de maximiser sa diffusion et l'apport de commentaires.* »

Le présent document a été traduit de l'anglais vers le français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada). 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 de l'exposé-sondage 92, *Ressources naturelles corporelles* © 2024 IFAC. Tous droits réservés. Texte français de l'exposé-sondage 92, *Ressources naturelles corporelles* © 2024 IFAC. Tous droits réservés.

IPSASB

**International Public
Sector Accounting
Standards Board®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ipsasb.org