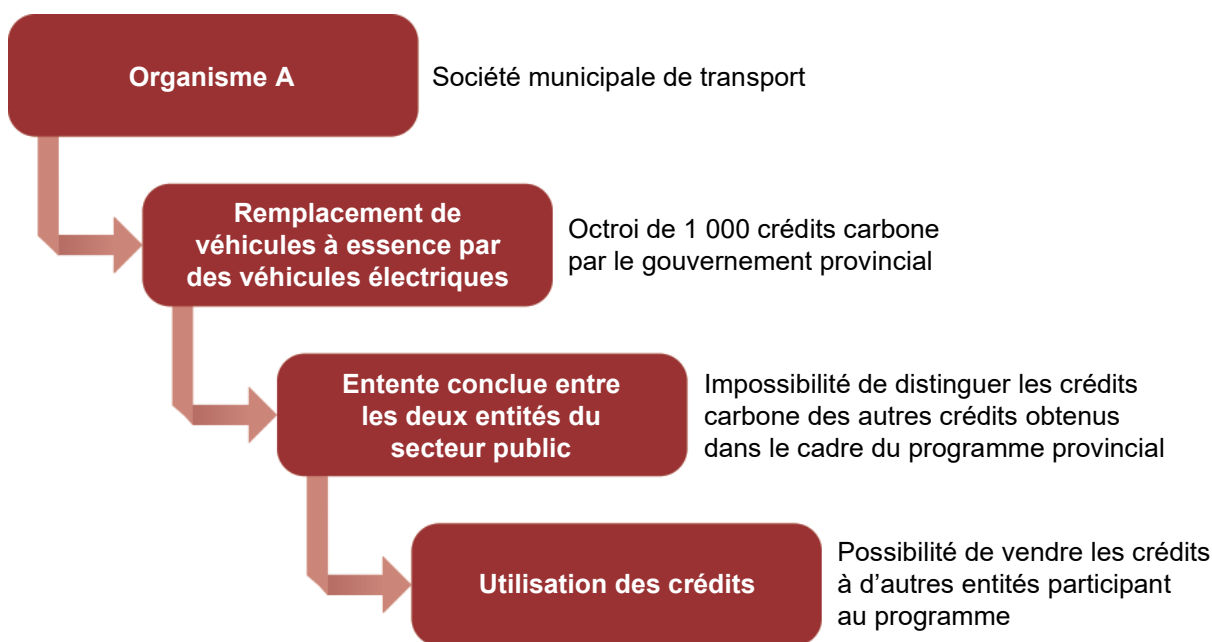


Chapitres SP 1000 et SP 3210 : Une entité du secteur public peut-elle comptabiliser des crédits carbone en tant qu'actif?

Extrait, Compte rendu de la réunion publique du 10 novembre 2022 fait par le Groupe de discussion sur la comptabilité dans le secteur public

La question soumise demande au Groupe de déterminer si les crédits carbone peuvent répondre à la définition d'un actif selon le [chapitre SP 1000](#)¹, « Fondements conceptuels des états financiers », et le [chapitre SP 3210](#), « Actifs ».



La question soumise présente le scénario suivant et demande au Groupe si les crédits carbone répondent à la définition d'un actif et, le cas échéant, si des informations doivent être fournies en vertu des normes.

- L'organisme A n'a pas d'obligation de conformité en vertu d'une loi particulière. Il n'a donc pas à utiliser les crédits; il a l'intention de les vendre sur le marché dans les trois mois suivant leur réception.
- Les crédits carbone peuvent être négociés sur les marchés provinciaux, par le biais de courtiers, et vendus à d'autres participants du même programme, sous réserve de l'approbation de la province.

¹ Le contenu du *Manuel de CPA Canada* est uniquement disponible sur abonnement. Toutefois, le présent compte rendu contient toute l'information nécessaire pour formuler une réponse.

- Le gouvernement provincial ne comptabilise pas un passif financier au titre des crédits carbone dans ses comptes consolidés.
- L'organisme A déclare publiquement son intention de vendre les crédits carbone qu'il a obtenus et de réinvestir le produit de la vente dans des initiatives vertes à l'échelle de la municipalité.
- La municipalité s'est dotée d'une politique concernant la méthode et le moment de la vente des crédits sur le marché.
- On présume que les montants des opérations de vente des crédits sont significatifs.

Question 1 : Les crédits carbone répondent-ils à la définition d'un actif donnée dans les chapitres SP 1000 et SP 3210?

Le Groupe s'est fait demander si les crédits carbone répondent (point de vue A) ou non (point de vue B) à la définition d'un actif.

La plupart des membres du Groupe appuient le point de vue A, selon lequel les crédits carbone répondent à la définition d'un actif, pour les raisons suivantes.

L'organisme contrôle les crédits carbone. On suppose donc que la province approuverait les opérations visant les crédits. Si une telle approbation était improbable, la province n'octroierait pas ces crédits, ce qui nuirait à leur marché. Selon les pratiques antérieures, il est peu probable que la province intervienne dans ces opérations.

- De plus, l'organisme exerce un contrôle puisqu'il peut choisir :
 - de vendre les crédits carbone;
 - de conserver les crédits carbone;
 - à qui il vendra les crédits.
- La participation de la province est de nature administrative. L'organisme A conserve le contrôle.
- La possibilité de vendre les crédits carbone est établie et la vente de ces crédits dans un marché actif donnera lieu à des avantages économiques futurs.
- Le remplacement par l'organisme A de ses véhicules à essence par des véhicules électriques lui a permis d'obtenir les crédits (il s'agit de l'événement passé à l'origine de l'actif).

Selon quelques membres du Groupe, le point de vue B est valable en raison des incertitudes entourant l'approbation par la province des avantages économiques futurs associés aux crédits et, par conséquent, le contrôle exercé par l'organisme A à leur égard.

- La province pourrait refuser des opérations futures visant la vente des crédits. Bien que la province ne l'ait jamais fait, des circonstances nouvelles pourraient l'amener à refuser ou à réévaluer des opérations. De plus, les politiques provinciales font souvent l'objet de modifications. Enfin, peu importe les pratiques antérieures, le ministre est susceptible de conserver son pouvoir discrétionnaire d'approbation des opérations.

- L'octroi de crédits carbone par la province vise principalement à soutenir les initiatives vertes. Certains membres du Groupe sont d'avis que l'entente conclue avec la province dans le cadre de cette opération pourrait être conditionnelle à l'affectation du produit de la vente à de telles initiatives. Sans ces conditions, il y a un risque que les crédits constituent une source de financement comme une autre – une forme de transfert gouvernemental. Si le produit de la vente n'est pas affecté à des initiatives vertes, cela pourrait donner lieu à une récupération des crédits par la province.
- Un changement de gouvernement provincial pourrait également avoir des répercussions sur le marché et l'octroi des crédits carbone. L'organisme devrait à tout le moins procéder à une évaluation régulière de la probabilité que la province approuve les opérations, comme elle le fait avec les provisions pour créances douteuses.

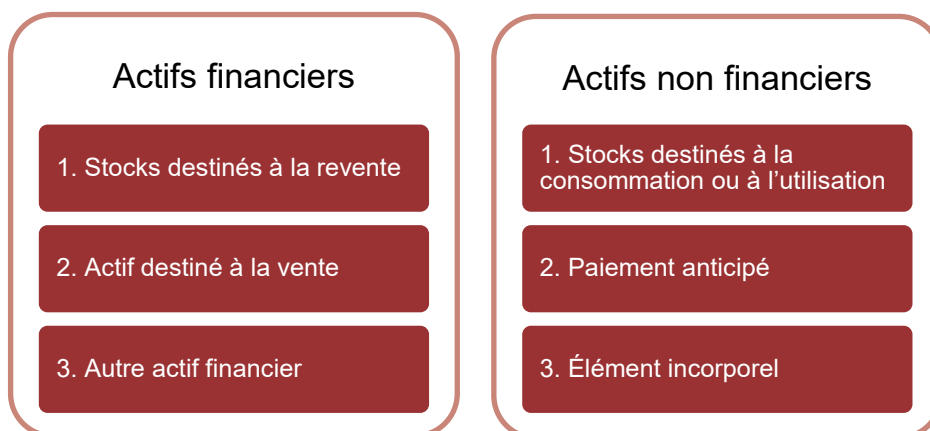
Question 2 : À quel type d'actif les crédits carbone correspondent-ils selon les Normes comptables pour le secteur public (NCSP)?

Lorsqu'il s'est penché sur la question 2, le Groupe a présumé que les crédits répondent à la définition d'un actif pour l'organisme A.

Si les crédits carbone répondent à la définition d'un actif, l'organisme A, avant de pouvoir déterminer quelles sont les indications sur la comptabilisation et l'évaluation à appliquer, doit se demander à quel type d'actif les crédits correspondent.

Les crédits carbone font partie d'un système qui permet aux pollueurs de compenser leurs émissions excédentaires en achetant des crédits sur une bourse, ou d'investir pour réduire leurs émissions de carbone. L'idée est que, tôt ou tard, il sera plus avantageux sur le plan économique pour un pollueur d'investir dans la réduction de ses émissions de gaz à effet de serre (GES) que d'acheter des crédits carbone, particulièrement si la province hausse le coût des crédits ou resserre les exigences entourant les émissions de carbone, des facteurs qui pourraient nuire à la capacité de l'organisme de vendre ses crédits carbone.

Les membres du Groupe ont eu à prendre en considération les types d'actifs suivants.



Pour déterminer la nature de l'actif, des membres du Groupe se sont appuyés sur la définition d'un élément incorporel donnée dans les paragraphes 6 et 7 de la NOSP-8, « Éléments incorporels achetés », ainsi que sur la définition d'un actif financier énoncée au [paragraphe SP 1000.40](#).

Les membres du Groupe ont également dû se demander si les crédits carbone répondent toujours à la définition d'un actif financier même si l'organisme A a l'intention d'utiliser les crédits plutôt que de les vendre pour compenser ses émissions. On suppose ici qu'il existe un mécanisme de conversion en trésorerie (un marché), même si l'entité n'a pas l'intention de convertir les crédits en trésorerie, mais plutôt de les monétiser pour réduire un passif.

En définitive, la majorité des membres du Groupe manifestent un certain appui au classement des crédits carbone à titre d'« autre » actif financier. Cependant, ils reconnaissent que l'intention de l'organisme qui détient les crédits a une incidence sur ce classement. Le classement à titre de stocks pose problème, car, dans la plupart des cas, les crédits n'entrent pas dans les activités principales de l'organisme. Si l'organisme désigne des crédits comme étant d'« autres » actifs destinés à la vente, il doit alors prouver que les crédits sont vraiment destinés à la vente selon le [chapitre SP 1201](#), « Présentation des états financiers ». Qui plus est, seuls les éléments incorporels achetés peuvent être comptabilisés dans les états financiers. Il y a lieu de se demander si les crédits que la province a octroyés à l'organisme A peuvent être considérés comme étant « achetés ». Le classement de ces crédits en tant qu'actifs financiers ou non financiers a également des répercussions sur l'indicateur « dette nette ». Ainsi, le classement de ces crédits et leur prise en compte dans le calcul de la dette nette sont également des points à considérer.

Pour parvenir à ces conclusions, les membres du Groupe font part des points suivants.

- Si les crédits doivent être revendus, ils sont plus susceptibles de répondre à la définition d'un actif financier² qu'à celle d'un élément incorporel. Toutefois, certains membres du Groupe font remarquer que si l'organisme n'a pas l'intention de les revendre, les crédits répondent plutôt à la définition d'un élément incorporel³.
- Les crédits carbone devraient être classés à titre de stocks destinés à la revente, ou à titre d'autre actif destiné à la vente, selon le [chapitre SP 1201](#), lorsque l'organisme a l'intention de les vendre. L'intention est pertinente pour déterminer le classement dans les cas suivants :
 - Si l'organisme a l'intention de vendre les crédits et de les convertir en trésorerie, le moment prévu de la vente peut être pertinent. En effet, si la vente est prévue d'ici un an et que les exigences du chapitre SP 1201 sont respectées, les crédits pourraient alors être considérés comme des actifs (financiers) destinés à la vente. Si l'intention est plutôt de conserver les crédits pour éventuellement les vendre après un an, il pourrait être approprié de les classer en tant qu'autres actifs financiers.
 - Si l'organisme a l'intention de les utiliser, les crédits ne constituent pas vraiment des stocks destinés à l'utilisation, comme dans le cas de gravier, de pièces ou d'autres fournitures. En effet, ils n'ont pas d'existence matérielle, une caractéristique habituellement associée aux stocks. L'entité ne peut pas à tout moment renflouer son « inventaire » de crédits carbone. De plus, la détention et le commerce de tels crédits ne font pas partie des activités principales de l'organisme A.

² Au paragraphe .39 du chapitre SP 1000, les actifs financiers sont définis comme étant « constitués des éléments d'actif qui pourraient être consacrés à rembourser les dettes existantes ou à financer des activités futures et qui ne sont pas destinés à la consommation dans le cours normal des activités ».

³ Au paragraphe 1 de la NOSP-8, les éléments incorporels achetés sont définis comme des « ressources économiques non monétaires, identifiables et sans substance physique qui sont acquises dans le cadre d'une opération avec contrepartie conclue entre des parties compétentes agissant en toute liberté dans des conditions de pleine concurrence ». Seuls les éléments incorporels achetés peuvent être comptabilisés dans les états financiers, selon le [paragraphe SP 1000.57](#) du Manuel du secteur public.

- Les crédits représenteraient un placement à court terme comptabilisé comme un actif, en supposant qu'il existe un marché libre pour ces crédits et que la province n'impose aucune restriction quant au type d'acheteurs pouvant y participer.
- Il est important d'évaluer et d'interpréter chaque situation, notamment :
 - l'utilisation prévue des crédits;
 - les obligations contractuelles et les définitions qui ont une incidence sur l'utilisation des crédits, y compris les restrictions et les règlements provinciaux;
 - le fait que les crédits constituent un paiement anticipé si l'organisme a l'intention de les utiliser lui-même, ou non si l'organisme a l'intention de les vendre et que la revente des crédits est possible.

Plusieurs membres du Groupe ont souligné que la détermination du type d'actif reposera probablement sur les faits et les circonstances. Il faut examiner au cas par cas les différentes ententes visant des crédits carbone pour déterminer l'approche qu'il convient d'adopter.

- Un membre du Groupe a relevé des similitudes avec les permis de pêche, qui sont comptabilisés à titre d'éléments incorporels, puisqu'ils sont destinés à être utilisés par l'organisme, comme le sont les crédits carbone. Bien que les crédits carbone n'aient pas d'existence matérielle, si l'organisme a l'intention de les vendre, ils devraient plutôt être classés à titre d'actifs financiers.
- Si les crédits sont destinés à être utilisés par l'organisme plutôt qu'à être vendus, ils demeurent des éléments d'actif réalisables convertibles en trésorerie et devraient être classés à titre d'actifs financiers. Si l'organisme conserve le droit contractuel de vendre les crédits à l'avenir, les crédits pourraient-ils donner lieu à un nouveau type d'instrument financier?
- Un membre du Groupe a fait observer que, selon le [paragraphe 2](#) de la NOSP-8, les crédits ne seraient pas classés comme des éléments incorporels achetés, étant donné qu'ils s'apparentent à un apport ou à un transfert en provenance de la province⁴. Un membre s'est demandé si les éléments incorporels destinés à la vente pouvaient être classés comme des actifs financiers.

Question 3 : Quelles normes de comptabilisation s'appliquent aux crédits carbone?

Le Groupe s'est fait demander de considérer les trois points de vue suivants.

- Point de vue A : Les crédits carbone représentent un élément incorporel qui n'est pas comptabilisé selon les NCSP.
- Point de vue B : Les crédits carbone représentent un actif financier et, par conséquent, peuvent être comptabilisés selon les NCSP, même s'ils sont de nature incorporelle.
- Point de vue C : Les crédits carbone représentent un élément incorporel qui peut être comptabilisé selon les NCSP.

⁴ [Paragraphe 2 de la NOSP-8](#) : « Les éléments incorporels acquis dans le cadre d'un paiement de transfert, d'un apport ou d'une opération interentités ne constituent pas des éléments incorporels achetés. »

Les membres du Groupe conviennent que les réponses aux questions 1, 2 et 3 doivent être cohérentes, et que le point de vue B serait le plus susceptible de mener à un tel résultat. L'intention de l'organisme A relativement aux crédits carbone demeure néanmoins un facteur à considérer.

Le Groupe s'est fait demander d'examiner le [paragraphe SP 1000.58](#), qui interdit la comptabilisation des éléments incorporels autres que des éléments incorporels achetés⁵. Les éléments incorporels qui n'ont pas été achetés ou qui ont été développés, ne sont pas constatés comme des actifs dans les états financiers. Les éléments incorporels « octroyés » ou « gagnés » ne sont pas mentionnés, mais ils pourraient être considérés comme des éléments n'ayant pas été achetés.

Le Groupe conclut que les crédits carbone, tels qu'ils sont définis dans la question, ne répondent pas à la définition d'un élément incorporel acheté. Ainsi, le point de vue A n'est pas admissible selon les principes comptables généralement reconnus (PCGR), bien qu'il revête un intérêt pour certains membres du Groupe. Ceux-ci disent craindre que, selon le point de vue A, les crédits deviennent des actifs invisibles pour les utilisateurs, ce qui pourrait être trompeur. Selon certains membres, si le point de vue A est adopté, il serait nécessaire de fournir des informations pour atténuer ce risque. Un membre du Groupe est d'avis que les interdictions de comptabilisation empêchent les entités du secteur public de traiter de nouvelles situations. Le Groupe invite le CCSP à examiner de manière globale les éléments incorporels et plus particulièrement les crédits carbone s'il envisage d'entreprendre un projet sur les éléments incorporels.

Certains membres du Groupe soulèvent la question des passifs. Selon eux, si un organisme n'atteint pas les cibles de réduction de ses émissions ou d'autres mesures imposées par le gouvernement, il pourrait devoir comptabiliser un passif.

La question 4 portait sur l'incidence de l'octroi de crédits carbone par un apparenté. Le Groupe estime que cette question recoupe plusieurs points abordés dans les trois autres questions, de sorte qu'il l'a mise de côté pour s'y pencher ultérieurement, à la lumière des nouvelles pratiques entourant le traitement comptable des crédits carbone.

⁵ [Paragraphe SP 1000.58](#) : « Compte tenu de l'absence de critères propres au secteur public concernant la constatation et la mesure des éléments incorporels, tous les éléments incorporels, y compris les éléments qui ont été achetés, construits, développés ou mis en valeur, ou dévolus à l'État, ne sont pas constatés comme des actifs dans les états financiers des gouvernements. » [Soulignement ajouté]