

Énoncé de principes

Préparé par le
Conseil sur la comptabilité dans le secteur public

Obligations liées à la mise hors service

Août 2014

**DATE LIMITE DE RÉCEPTION DES COMMENTAIRES :
LE 21 NOVEMBRE 2014**

Pour vous faciliter la tâche, un [formulaire de réponse](#) au CCSP en format PDF a été mis en ligne avec le document. Si vous le préférez, vous pouvez faire parvenir vos commentaires par courriel (en format Word) à : ed.psector@cpacanada.ca, à l'attention de :

Tim Beauchamp, CPA, CMA
Directeur, Comptabilité du secteur public
Conseil sur la comptabilité dans le secteur public
277, rue Wellington Ouest
Toronto (Ontario) M5V 3H2

Le présent énoncé de principes reflète les propositions formulées par le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP). Il contient des principes fondamentaux que le Conseil prévoit inclure dans un futur exposé-sondage.

Les personnes, les gouvernements et les organisations sont invités à faire parvenir par écrit au CCSP leurs commentaires sur le contenu de l'énoncé de principes. Il est souhaitable que les personnes qui sont en faveur des propositions expriment leur opinion au même titre que celles qui ne le sont pas.

Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un principe, un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis. En cas de désaccord avec les propositions de l'énoncé de principes, veuillez expliquer clairement le problème en cause et indiquer une solution possible, avec motifs à l'appui. Les commentaires reçus par le CCSP, à l'exception de ceux dont l'auteur aura expressément demandé la confidentialité, pourront être consultés sur le site Web peu après la date de réception des commentaires.

Points saillants

Le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) se propose, sous réserve des commentaires qu'il recevra à la suite du présent énoncé de principes et conformément à sa procédure officielle, de publier un exposé-sondage sur un nouveau chapitre portant sur les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles contrôlées par une entité du secteur public. Ce chapitre s'appliquerait aux entités du secteur public qui établissent leurs méthodes comptables en fonction du Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public (le Manuel du secteur public).

Principaux éléments

Les principaux éléments de l'énoncé de principes sont les suivants :

- Les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles résultent d'obligations juridiques, implicites et morales.
- Les coûts de mise hors service font augmenter la valeur comptable de l'immobilisation corporelle ou de la composante de celle-ci à laquelle ils se rattachent, et ils doivent être passés en charges de manière logique et systématique.
- Les réévaluations ultérieures du passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service peuvent entraîner soit une variation de la valeur comptable de l'immobilisation corporelle en cause ou de sa composante, soit une charge, selon la nature de la réévaluation et le fait que l'immobilisation fait encore ou non l'objet d'un usage productif.
- L'exploitation, l'entretien et le suivi de l'immobilisation après sa mise hors service font partie des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles.
- Le recours à une technique d'actualisation est souvent la meilleure méthode pour estimer le passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service.

Contexte

Intérêt public

Les contribuables veulent s'assurer qu'une entité du secteur public :

- comptabilise toutes ses obligations existantes;
- présente ses besoins de revenus futurs;
- reflète tous ses coûts lorsqu'elle présente son déficit ou son excédent;

-
- tient compte du coût total de ses actifs lorsqu'elle prend une décision en ce qui concerne la livraison d'un bien ou la prestation d'un service.

Pourquoi élaborer une norme?

Le Manuel du secteur public ne contient pas de norme sur les obligations liées à la mise hors service, obligeant les préparateurs et les auditeurs à se reporter à d'autres sources de principes comptables généralement reconnus (PCGR) et, par le fait même, ouvrant la voie à des incohérences. Les autres indications disponibles ont été élaborées à l'intention des entités du secteur privé. Or, une entité du secteur public n'a pas les mêmes responsabilités et objectifs qu'une entité du secteur privé, et le CCSP en est arrivé à la conclusion que des indications devraient être élaborées pour le Manuel du secteur public.

Une norme sur les obligations liées à la mise hors service permettrait une présentation exhaustive et uniforme de l'information sur ces obligations, sans pour autant entraîner d'obligations et de coûts supplémentaires pour les entités du secteur public.

Une entité du secteur public peut avoir une obligation liée à la mise hors service du fait d'un accord, d'un contrat ou d'une loi, ou encore d'une obligation implicite et morale. L'entité du secteur public a acquis, construit, développé ou mis en valeur une immobilisation corporelle et/ou l'utilise. L'obligation de l'entité du secteur public existe.

Par ailleurs, une entité du secteur public qui omettrait de comptabiliser une obligation liée à la mise hors service ne présenterait pas ses véritables obligations, coûts et besoins de revenus futurs.

Incidence de la publication d'une norme

Une norme sur les obligations liées à la mise hors service obligerait l'entité du secteur public à examiner ses accords, ses contrats, les lois, etc., en vue de relever les activités de mise hors service associées aux immobilisations corporelles qu'elle contrôle et qui doivent être présentées.

En l'absence d'obligations liées à la mise hors service, aucun passif ne serait présenté. Seules les obligations liées à la mise hors service existantes qui sont associées aux immobilisations corporelles contrôlées seraient visées par cette norme.

Enfin, une entité du secteur public serait tenue d'examiner la façon dont elle comptabilise actuellement ses obligations liées à la mise hors service.

Appel à commentaires

Le CCSP invite les personnes, les gouvernements et les organisations à formuler des commentaires sur tout aspect de l'énoncé de principes.

Lorsque des commentaires ont été préparés à la suite d'un processus de consultation au sein d'une organisation, il est utile d'indiquer, de façon générique, la source des

commentaires. Cette façon de faire permet de comprendre comment les propositions touchent différents aspects de l'organisation.

Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un principe, un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis. S'ils expriment un désaccord avec l'énoncé de principes, ils doivent expliquer clairement le problème en cause et indiquer le libellé exact des modifications suggérées, avec motifs à l'appui.

Les motifs à l'appui des commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils indiquent comment les propositions contenues dans l'énoncé de principes, ou les modifications suggérées :

- permettent de produire des informations plus pertinentes aux fins de la reddition de comptes et de la prise de décisions par des utilisateurs externes;
- améliorent la représentation de la substance de l'opération ou de l'événement sous-jacent;
- contribuent à l'amélioration des mesures et à la compréhension de la situation financière et des résultats annuels;
- contribuent à l'amélioration de la comparabilité;
- fournissent suffisamment d'informations aux utilisateurs externes pour leur permettre de comprendre les états financiers.

Nous vous serions reconnaissants de répondre aux questions suivantes :

1. Êtes-vous d'accord que l'élaboration d'une norme sur les obligations liées à la mise hors service pour le Manuel du secteur public est dans l'intérêt public? Si vous n'êtes pas d'accord, veuillez expliquer pourquoi.
2. Êtes-vous d'accord que cette norme ne devrait traiter que des coûts de mise hors service qui sont liés aux immobilisations corporelles contrôlées par une entité du secteur public? Si vous n'êtes pas d'accord, quels autres actifs pourraient entraîner des coûts de mise hors service?
3. Êtes-vous d'accord que les coûts de mise hors service associés aux déchets ou sous-produits générés par une immobilisation corporelle devraient être exclus du champ d'application de la norme? Si vous n'êtes pas d'accord, veuillez expliquer pourquoi.
4. Êtes-vous d'accord qu'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service ne devrait être comptabilisé que lorsqu'il existe une obligation juridique? Si vous n'êtes pas d'accord, veuillez expliquer pourquoi.
5. Êtes-vous d'accord qu'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service ne devrait être comptabilisé que lorsqu'il existe une obligation juridique ou, encore, une obligation implicite ou morale découlant de l'application du principe de

l'irrecevabilité fondée sur une promesse? Si vous n'êtes pas d'accord, veuillez expliquer pourquoi.

6. Êtes-vous d'accord qu'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service devrait être comptabilisé s'il existe une obligation juridique, ou implicite ou morale? Si vous n'êtes pas d'accord, veuillez expliquer pourquoi.
7. Êtes-vous d'accord que les coûts de mise hors service devraient être inscrits à l'actif dans la valeur comptable de l'immobilisation corporelle en cause ou de sa composante et amortis de manière logique et systématique? Cela est-il approprié compte tenu du modèle de présentation axé sur la dette nette et des dispositions relatives à la provision pour dépréciation énoncées dans le Manuel du secteur public? Dans la négative, quel autre traitement serait plus approprié et pourquoi?
8. Êtes-vous d'accord qu'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service devrait être comptabilisé au niveau des composantes individuelles, peu importe la façon dont l'immobilisation corporelle est comptabilisée? Dans la négative, quel autre traitement serait plus approprié et pourquoi?
9. Êtes-vous d'accord avec le fait qu'une technique d'actualisation constitue souvent la meilleure méthode pour évaluer un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service? Dans la négative, quel autre traitement serait plus approprié et pourquoi?
10. Êtes-vous d'accord que la technique d'évaluation à utiliser pour évaluer un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service ne devrait pas être explicitement stipulée dans la norme? Si vous n'êtes pas d'accord, veuillez expliquer pourquoi.
11. Êtes-vous d'accord que le taux d'actualisation à utiliser aux fins de l'application d'une technique d'actualisation ne devrait pas être explicitement stipulé dans la norme? Si vous n'êtes pas d'accord, veuillez expliquer pourquoi.
12. Êtes-vous d'accord avec le fait que, lorsqu'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service peut être réduit par une demande à l'encontre d'une tierce partie, le montant du recouvrement constitue un actif distinct, et non pas un élément du passif? Si vous n'êtes pas d'accord, veuillez expliquer pourquoi.
13. Êtes-vous d'accord avec les obligations d'information? Si vous êtes en désaccord, quels changements, suppressions ou ajouts feriez-vous à ces obligations, et pourquoi?
14. Y a-t-il d'autres questions qui devraient être prises en considération?

Obligations liées à la mise hors service

Table des matières

	Paragraphe
CONTEXTE .....	.01-.12
Nécessité d'une norme .....	.05-.09
Résultats visés et incidences prévues .....	.10-.12
OBJET ET CHAMP D'APPLICATION .....	.13-.17
APPLICABILITÉ .....	.18-.19
COMPTABILISATION D'UN PASSIF .....	.20-.39
Mise hors service ou remplacement .....	.20-.21
Obligations juridiques .....	.22-.27
Obligations implicites et morales .....	.28-.32
Événement ou opération passé .....	.33-.36
Incertitude relative à l'existence .....	.37
Incertitude relative à la mesure .....	.38-.39
COMPTABILISATION ET RÉPARTITION DES COÛTS DE MISE HORS SERVICE .....	.40-.55
Inscription à l'actif .....	.40-.45
Composantes .....	.46-.49
Répartition des coûts .....	.50-.55
ÉVALUATION .....	.56-.72
Nature des coûts à inclure .....	.56-.68
Techniques d'évaluation .....	.69-.72
RÉVISIONS D'ESTIMATIONS .....	.73-.87
Circonstances dans lesquelles les estimations doivent être réévaluées .....	.73-.78
Comment comptabiliser une révision d'estimation .....	.79-.87
RECOUVREMENTS .....	.88-.94
PRÉSENTATION ET INFORMATIONS À FOURNIR .....	.95-.100
GLOSSAIRE	
ANNEXE A — COMPARAISON AVEC LE CHAPITRE SP 3260, PASSIF AU TITRE DES SITES CONTAMINÉS	
ANNEXE B — EXEMPLES	

CONTEXTE

- .01 Pour être à même de fournir des biens ou des services publics, de nombreuses entités du secteur public doivent détenir et exploiter des **immobilisations corporelles**¹ importantes. Parmi les types de biens et de services fournis, on compte l'approvisionnement en énergie électrique, en gaz et en autres carburants liquides, les télécommunications, les systèmes de transport en commun, les soins de santé, l'éducation, l'enlèvement des ordures et l'élimination des déchets dangereux, la distribution de l'eau et le traitement des eaux usées.
- .02 Les immobilisations corporelles s'accompagnent souvent d'importantes **obligations liées à la mise hors service** qui sont associées à leur acquisition, leur construction, leur développement ou leur mise en valeur. Par exemple, il peut exister des obligations liées au démantèlement d'une centrale électrique, d'un hôpital ou d'une école ou à la construction d'installations de stockage des déchets dangereux. Des obligations liées à la mise hors service peuvent également découler de l'utilisation continue des immobilisations corporelles. Par exemple, les coûts de décontamination d'une centrale nucléaire peuvent augmenter avec le temps.
- .03 Par ailleurs, des obligations liées à la mise hors service peuvent être contractées ou changer tout au long de la durée de vie d'une immobilisation corporelle. En effet, les lois peuvent être modifiées, donnant lieu à des obligations nouvelles ou plus rigoureuses. De nouvelles améliorations d'ordre technologique peuvent réduire le coût des obligations liées à la mise hors service existantes.
- .04 Enfin, les obligations liées à la mise hors service peuvent comprendre des activités et des responsabilités qui n'interviennent qu'une fois que l'immobilisation corporelle a dûment été mise hors service. Par exemple, un actif qui ne fait plus l'objet d'un usage productif peut impliquer des obligations et activités courantes, notamment au titre de l'entretien et de la surveillance.

Nécessité d'une norme

- .05 À l'heure actuelle, le Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public (Manuel du secteur public) ne contient pas d'indications spécifiques pouvant être appliquées à divers types d'obligations liées à la mise hors service. Le chapitre SP 3260, PASSIF AU TITRE DES SITES CONTAMINÉS, traite des passifs liés à la contamination de sites qui ne font plus l'objet d'un **usage productif** (une comparaison entre les propositions du présent énoncé de principes et le chapitre SP 3260, incluant des explications sur les différences,

¹ Les termes en gras sont définis dans le glossaire.

est fournie à l'Annexe A). Le chapitre SP 3270, PASSIF AU TITRE DES ACTIVITÉS DE FERMETURE ET D'APRÈS-FERMETURE DES DÉCHARGES CONTRÔLÉES DE DÉCHETS SOLIDES, porte sur les passifs au titre des activités de fermeture et d'après-fermeture liées aux décharges contrôlées de déchets solides en exploitation ou désaffectées. Ces deux chapitres sont d'application limitée pour les autres obligations liées à la mise hors service lorsque la période de réalisation des avantages découlant des coûts de mise hors service est différente.

- .06 En l'absence de norme générale sur les obligations liées à la mise hors service, les préparateurs et les auditeurs doivent se reporter au chapitre SP 1150, PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS, aux termes duquel le choix des méthodes comptables est laissé à leur discrétion. Bien que les méthodes retenues doivent être conformes aux chapitres SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, et SP 3200, PASSIFS, cette approche peut déboucher sur un manque d'uniformité entre les diverses entités du secteur public quant à ce qui est considéré comme une obligation liée à la mise hors service, à la façon dont cette obligation est comptabilisée et évaluée, et au moment auquel sont effectuées la comptabilisation et l'évaluation.
- .07 Le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) a envisagé d'aiguiller les entités du secteur public vers le chapitre 3110, OBLIGATIONS LIÉES À LA MISE HORS SERVICE D'IMMOBILISATIONS, des Parties II et V du Manuel de CPA Canada – Comptabilité, car un certain nombre d'organismes publics appliquaient déjà cette norme avant la transition au Manuel du secteur public et/ou s'y référaient à titre de source secondaire de principes comptables généralement reconnus (PCGR). Le CCSP a toutefois conclu que cette approche ne serait pas tout à fait appropriée, car le chapitre 3110 a été élaboré pour le secteur privé. Une entité du secteur public n'a pas les mêmes responsabilités et objectifs qu'une entité du secteur privé. Dans une entité du secteur public, les immobilisations corporelles servent généralement à fournir des biens et des services, et non pas à générer des flux de trésorerie, comme c'est le cas pour une entité du secteur privé. Comparativement à l'évaluation de la performance financière d'une entité du secteur privé, qui est axée sur la rentabilité, celle d'une entité du secteur public met davantage l'accent sur la reddition de comptes.
- .08 Seul un petit nombre de normalisateurs du secteur privé ont abordé les questions soulevées par les obligations liées à la mise hors service.
- .09 Puisqu'il n'existe pas vraiment d'indications actuellement et que les responsabilités et objectifs des entités du secteur public diffèrent de ceux du secteur privé, le CCSP est arrivé à la conclusion qu'il vaudrait la peine

d'élaborer une norme sur les obligations liées à la mise hors service qui s'appliquerait expressément au secteur public.

Résultats visés et incidences prévues

- .10 Le résultat visé par l'élaboration d'une nouvelle norme consiste à améliorer l'information à la disposition des utilisateurs des états financiers au sujet des obligations liées à la mise hors service dans le secteur public.
- .11 Les incidences prévues de l'élaboration d'une norme sur les obligations liées à la mise hors service sont les suivantes :
 - a) la communication d'une image fidèle et un traitement comptable uniforme;
 - b) une présentation plus complète des obligations liées à la mise hors service;
 - c) une comparabilité accrue des états financiers des entités du secteur public;
 - d) une meilleure information aux fins de l'évaluation par les utilisateurs des besoins de revenus futurs et de l'excédent ou du déficit accumulé d'une entité du secteur public;
 - e) des indications plus claires pour déterminer s'il existe des obligations liées à la mise hors service et choisir la base d'évaluation appropriée.
- .12 Selon les propositions, les entités du secteur public devront :
 - a) examiner les accords, les contrats, les lois, etc., en vue de relever les activités de mise hors service;
 - b) déterminer si les passifs existants satisfont aux conditions énoncées dans les propositions;
 - c) déterminer s'il existe des passifs non comptabilisés;
 - d) estimer les flux de trésorerie futurs, et déterminer les taux d'actualisation et les autres données entrant dans l'évaluation d'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service;
 - e) ajuster les soldes existants en fonction des nouvelles exigences;
 - f) évaluer si leurs pratiques actuelles en matière de présentation et de communication de l'information sont adéquates.

OBJET ET CHAMP D'APPLICATION

- .13 Le présent énoncé de principes a pour objet d'expliquer les principes qui présideraient à la comptabilisation et la présentation d'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service, et de solliciter les commentaires des parties prenantes sur ces principes. En particulier :

-
- a) il définit les activités qui seraient incluses dans un passif au titre de la **mise hors service d'une immobilisation corporelle**;
 - b) il précise à quel moment comptabiliser et comment évaluer un passif au titre de la mise hors service;
 - c) il fournit des exigences connexes en matière de présentation des états financiers et d'informations à fournir.

.14 Les présentes propositions fournissent des indications sur l'application de la définition des passifs énoncée dans les chapitres SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, et SP 3200, PASSIFS, aux obligations liées à la mise hors service, et s'appliquent uniquement aux obligations liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles qui sont contrôlées par une entité du secteur public. Par définition, les immobilisations corporelles font l'objet d'un usage productif. Les immobilisations corporelles comprennent les immobilisations corporelles louées qui sont présentées par une entité du secteur public en tant que contrat de location-acquisition selon la NOTE D'ORIENTATION CONCERNANT LA COMPTABILITÉ NOSP-2, «Immobilisations corporelles louées».

.15 Les présentes propositions ne s'appliquent pas :

- a) aux coûts liés à d'autres actifs non financiers, comme les actifs incorporels et les actifs destinés à la vente (par exemple, des stocks);
- b) aux coûts relatifs à l'acquisition ou à la construction d'une immobilisation corporelle, qui sont visés par le chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES;
- c) aux coûts liés au remplacement courant d'une immobilisation corporelle, qui sont visés par le chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES;
- d) aux pertes de valeur des immobilisations corporelles, qui sont visées par le chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES;
- e) aux coûts liés aux activités de fermeture et d'après-fermeture des décharges contrôlées, qui sont visés par le chapitre SP 3270, PASSIF AU TITRE DES ACTIVITÉS DE FERMETURE ET D'APRÈS-FERMETURE DES DÉCHARGES CONTRÔLÉES DE DÉCHETS SOLIDES;
- f) aux coûts liés à des sites contaminés qui ne font plus l'objet d'un usage productif, qui sont visés par le chapitre SP 3260, PASSIF AU TITRE DES SITES CONTAMINÉS;
- g) aux coûts liés à un usage inapproprié d'une immobilisation corporelle;

- h) aux frais rattachés à une utilisation finale, par exemple les frais engagés pour aménager un terrain en parc;
- i) aux coûts résultant d'une catastrophe, comme une inondation;
- j) aux coûts engagés pour retirer une immobilisation corporelle du service à titre temporaire;
- k) aux coûts liés à des obligations créées par les déchets ou sous-produits générés par une immobilisation corporelle, comme les eaux usées, qui sont considérés comme un coût non incorporable;
- l) aux coûts qui sont strictement liés à un plan de sortie, par vente ou autrement, d'une immobilisation corporelle.

.16 Par ailleurs, bien que les entités du secteur public puissent assumer la responsabilité des **coûts de mise hors service** d'un actif qui a été abandonné ou d'un actif dont le propriétaire n'a pas les moyens financiers nécessaires pour procéder à la mise hors service, il est proposé que les indications ne s'appliquent qu'aux obligations liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles qui sont contrôlées par une entité du secteur public. Il en va autrement du chapitre SP 3260, PASSIF AU TITRE DES SITES CONTAMINÉS, qui s'applique aux cas dans lesquels une entité du secteur public assume la responsabilité des coûts d'assainissement d'autres parties. Lorsqu'une entité du secteur public assume la responsabilité des coûts de mise hors service d'un actif qu'elle ne comptabilise pas, le traitement comptable de ces coûts, bien qu'ils se rapportent à la mise hors service d'un actif, sera probablement différent, car l'actif n'est pas utilisé par l'entité du secteur public.

.17 Les autres obligations liées à la mise hors service qui ne sont pas expressément envisagées dans les présentes propositions ou dans les chapitres SP 3260, PASSIF AU TITRE DES SITES CONTAMINÉS, ou SP 3270, PASSIF AU TITRE DES ACTIVITÉS DE FERMETURE ET D'APRÈS-FERMETURE DES DÉCHARGES CONTRÔLÉES DE DÉCHETS SOLIDES, doivent être comptabilisées conformément au chapitre SP 3200, PASSIFS, et/ou au chapitre SP 1150, PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS.

APPLICABILITÉ

.18 Les entités du secteur public (c'est-à-dire tous les ordres de gouvernement, les composantes d'un gouvernement², les organismes publics et les partenariats) peuvent détenir divers types d'immobilisations corporelles à l'égard desquelles elles doivent engager des coûts de mise hors service.

² Le deuxième exposé-sondage intitulé «Modification de la Préface», publié en février 2014, propose d'introduire le terme «composante d'un gouvernement» dans la Préface des Normes comptables pour le secteur public.

.19 L'imposition des mêmes exigences en matière de présentation de l'information à toutes les entités du secteur public qui appliquent le Manuel du secteur public permet d'accroître la comparabilité et l'uniformité de l'information financière dans le secteur public. Le présent énoncé de principes propose que toutes les entités du secteur public, exception faite de celles qui doivent se reporter aux normes applicables aux entreprises ayant une obligation d'information du public de la Partie I du Manuel de CPA Canada – Comptabilité ou qui se conforment à ces normes, soient tenues d'appliquer la norme proposée dans la préparation de leurs états financiers à usage général.

COMPTABILISATION D'UN PASSIF

Principe 1

Un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service doit être comptabilisé lorsque, à la date des états financiers :

- a) il existe un accord, un contrat, une loi ou une obligation implicite ou morale qui oblige l'entité du secteur public à engager des coûts de mise hors service relativement à une immobilisation corporelle;
- b) l'événement ou l'opération passé à l'origine du passif au titre de la mise hors service (c'est-à-dire l'acquisition, la construction, le développement ou la mise en valeur et/ou l'utilisation de l'immobilisation corporelle en cause) est survenu;
- c) il est prévu que des avantages économiques futurs seront abandonnés;
- d) il est possible de procéder à une estimation raisonnable du montant en cause.

Un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service ne peut être comptabilisé que lorsque tous les critères susmentionnés sont remplis.

Mise hors service ou remplacement

.20 Aux fins des présentes propositions, le terme «mise hors service» est défini comme le retrait permanent d'une immobilisation corporelle de l'usage productif. Il englobe, entre autres, la vente, l'abandon ou la sortie de quelque autre manière d'une immobilisation corporelle, mais exclut l'inutilisation temporaire. Il n'englobe pas non plus le remplacement courant d'une immobilisation corporelle. Une fois mise hors service par l'entité du secteur public, l'immobilisation corporelle n'est plus contrôlée par celle-ci, n'existe plus ou ne peut plus être utilisée de la manière prévue à l'origine lors de l'acquisition, de la construction, du développement ou de la mise en valeur. Les travaux nécessaires pour préparer une immobilisation corporelle en vue d'une autre utilisation ne sont pas liés à la mise hors service de l'immobilisation et ne sont pas couverts par les présentes propositions.

.21 Diverses immobilisations corporelles détenues par des entités du secteur public ne sont pas, de façon générale, mises hors service de manière permanente, par exemple les infrastructures comme les routes, les réseaux d'égout et les ponts. Elles font plutôt l'objet d'un entretien et, au besoin, sont remplacées au terme de leur durée de vie utile. Les conduits d'un réseau d'égout, par exemple, sont généralement remplacés. Le remplacement courant d'une immobilisation corporelle ne constitue pas une obligation liée à la mise hors service, à moins qu'il n'existe un accord, un contrat, une loi ou d'autres circonstances qui obligent l'entité du secteur public à engager des coûts de mise hors service. Les présentes propositions ne s'appliquent qu'aux obligations qui ne peuvent être évitées lorsqu'une entité du secteur public met une immobilisation corporelle hors service. Dans le cas du déplacement d'une canalisation d'un réseau d'égout, par exemple, la mise hors service de la canalisation originale pourrait être visée par les présentes propositions.

Obligations juridiques

.22 Un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service peut découler d'une obligation juridique. L'obligation juridique établit clairement un engagement ou une responsabilité envers un tiers qui justifie la comptabilisation d'un passif. Les obligations juridiques sont généralement faciles à cerner. Aux fins des présentes propositions, une obligation juridique peut découler :

- a) d'accords ou de contrats;
- b) des dispositions législatives d'un autre gouvernement;
- c) des propres dispositions législatives du gouvernement.

.23 Un accord ou un contrat pourrait revêtir la forme d'une licence régissant l'exploitation d'une centrale nucléaire ou d'un actif particulier, comme une chaudière. La licence peut faire état d'obligations juridiquement exécutoires relativement à la mise hors service de la centrale ou de la chaudière. Aux termes de la licence, l'exploitant accepte les conditions susceptibles de donner lieu à une obligation d'engager les coûts nécessaires à la mise hors service de la centrale ou de la chaudière.

.24 Dans d'autres cas, des dispositions législatives d'un autre gouvernement peuvent créer une obligation juridique. Par exemple, un ministère provincial de l'Environnement a donné ordre à une Administration locale, en vertu de la loi sur la protection de l'environnement, de démanteler une usine de valorisation énergétique des déchets et d'assainir le site.

-
- .25 Les propres lois d'un gouvernement peuvent également donner lieu à une obligation juridiquement exécutoire. Par exemple, une province peut exiger que sa propre centrale électrique soit démantelée et que le site soit assaini.
- .26 Lorsqu'une obligation liée à la mise hors service est établie par un accord, un contrat ou une loi, l'obligation d'engager des coûts pour mettre l'immobilisation corporelle hors service est juridiquement exécutoire et il est impossible de s'y soustraire. Les violations peuvent donner lieu à des poursuites, à des amendes, à des peines d'emprisonnement ou des pénalités semblables, à des ordonnances ou à la perte d'un permis.
- .27 Une entité du secteur public évaluerait l'existence de son engagement ou de sa responsabilité de mettre une immobilisation corporelle hors service en examinant les ententes existantes en ce qui concerne les immobilisations corporelles acquises, construites, développées ou mises en valeur à la date des états financiers. Les nouvelles exigences proposées ne seraient pas prises en considération. Bien que les modifications proposées puissent donner lieu à un passif futur ou modifier l'évaluation d'un passif existant, les changements qu'elles occasionnent sont des événements futurs.

Obligations implicites et morales

- .28 La plupart des passifs au titre d'obligations liées à la mise hors service découlent d'obligations juridiques, mais, dans certains cas, il n'existe pas d'accord, de contrat ou de loi. En effet, une entité du secteur public peut délibérément créer une obligation équivalente par ses propres actions et communications. Ce peut être le cas lorsqu'une entité du secteur public reconnaît et communique dans une mesure suffisante sa décision d'engager des coûts de mise hors service relativement à une immobilisation corporelle qu'elle n'est pas tenue d'engager d'un point de vue juridique aux termes d'un accord, d'un contrat ou de la loi.
- .29 Le chapitre SP 3200, PASSIFS, reconnaît que les obligations actuelles résultent non seulement d'accords juridiquement exécutoires, de contrats ou de lois, mais également, le cas échéant, d'obligations implicites ou morales. Certaines obligations implicites et morales peuvent être imposées par un tribunal selon le principe juridique dit de l'**irrecevabilité fondée sur une promesse**. Selon le principe de l'irrecevabilité fondée sur une promesse, l'entité du secteur public a créé chez un tiers une attente raisonnable de performance et le tiers s'appuie sur cette promesse à ses risques.
- .30 Voici des exemples d'indications qu'une entité du secteur public peut avoir une obligation implicite ou morale :

-
- a) l'organisme gouvernemental, le conseil d'administration ou une personne qui en a le pouvoir prend, pour l'entité du secteur public, un engagement à l'égard d'un plan de mise hors service;
 - b) le plan de mise hors service identifie l'immobilisation corporelle en cause;
 - c) le plan de mise hors service a été communiqué aux parties directement concernées (par exemple, les résidents des villes environnantes) au moyen de consultations publiques, de sessions d'information, d'ateliers ou d'autres activités de façon suffisamment détaillée pour permettre aux parties concernées de déterminer les avantages qu'elles seraient susceptibles de retirer;
 - d) le plan de mise hors service identifie expressément les activités à entreprendre et précise le montant des coûts attendus;
 - e) l'échéancier de mise en œuvre du plan a été établi et laisse supposer qu'il est peu probable que des changements significatifs soient apportés au plan;
 - f) les éléments détaillés du plan sont tels qu'il existe une attente raisonnable selon laquelle il est possible de s'appuyer sur la promesse;
 - g) les parties concernées par les communications et les actions de l'entité du secteur public ont une attente légitime que l'entité mettra ce plan à exécution.

.31 Il est proposé que les obligations juridiques, implicites et morales associées à la mise hors service d'une immobilisation corporelle établissent clairement un engagement ou une responsabilité envers un tiers qui justifie la comptabilisation d'un passif au titre de la mise hors service. L'évaluation des obligations implicites et morales peut être subjective et faire appel au jugement professionnel, comme il est indiqué dans les chapitres SP 3200, PASSIFS, et SP 3260, PASSIF AU TITRE DES SITES CONTAMINÉS. Toutefois, on peut soutenir que le fait de ne pas présenter les obligations que l'entité du secteur public n'a pas le choix de respecter ne permettrait pas de refléter pleinement l'étendue des passifs de l'entité. Il est à noter que la notion d'obligations implicites et morales est plus large que celle d'irrecevabilité fondée sur une promesse incluse par les autres normalisateurs dans leurs normes sur les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations (par exemple, le chapitre 3110, OBLIGATIONS LIÉES À LA MISE HORS SERVICE D'IMMOBILISATIONS, des Parties II et V du Manuel de CPA Canada – Comptabilité).

.32 Le chapitre SP 3200, PASSIFS, précise que les obligations ne sont pas toutes des passifs. Seules les obligations qui répondent à la définition d'un passif et qui présentent les caractéristiques d'un passif doivent être comptabilisées.

Événement ou opération passé

- .33 Pour qu'un passif puisse être comptabilisé au titre d'une obligation liée à la mise hors service, il doit exister un accord, un contrat, une loi ou une obligation implicite ou morale. L'obligation peut exister au moment de l'acquisition, de la construction, du développement ou de la mise en valeur d'une immobilisation corporelle, ou, encore, résulter de l'entrée en vigueur ou de la modification d'un accord, d'un contrat ou d'une loi ou de la création d'une obligation implicite ou morale une fois que l'immobilisation corporelle a été acquise, construite, développée ou mise en valeur.
- .34 L'existence d'un accord, d'un contrat, d'une loi ou d'une obligation implicite ou morale ne constitue pas en soi l'événement à l'origine du passif. C'est plutôt l'acquisition, la construction, le développement, la mise en valeur, ou un changement de circonstances, l'utilisation ultérieure de l'immobilisation corporelle qui constituent le fait générateur d'obligation. Par exemple, si l'entité du secteur public a présenté une demande en vue de l'exploitation d'une mine à ciel ouvert, et que le permis exige que l'exploitant remette le terrain dans son état original à la cessation des activités minières, un passif n'existe qu'à partir du moment où l'exploitant commence à ouvrir la mine, car c'est alors que sera créée l'obligation de remettre le terrain dans son état original. De même, s'il existe des obligations rattachées à l'utilisation de l'actif, il n'existe aucun passif tant que l'actif n'est pas utilisé. Un changement de circonstances survenant pendant la durée de vie d'une immobilisation corporelle qui justifierait la comptabilisation d'un passif pourrait être la création d'une obligation implicite ou morale (par exemple, lorsqu'une obligation implicite et morale est créée du fait de l'annonce au public qu'un pont en usage sera mis hors service de manière permanente).
- .35 Le CCSP a tenu compte des indications fournies dans le chapitre SP 3270, PASSIF AU TITRE DES ACTIVITÉS DE FERMETURE ET D'APRÈS-FERMETURE DES DÉCHARGES CONTRÔLÉES DE DÉCHETS SOLIDES. Ce chapitre exige que le passif au titre des activités de fermeture et d'après-fermeture soit comptabilisé en fonction de la capacité utilisée de la décharge. Selon le chapitre SP 3270, l'obligation liée à la mise hors service augmente en proportion de la quantité de déchets déposés dans la décharge. Le CCSP a conclu que ce rythme de prise en charge d'un passif au titre des coûts de mise hors service ne cadre pas nécessairement avec le rythme selon lequel des obligations sont acquises pour certaines immobilisations corporelles. Il peut être approprié dans certains cas, mais pas tous. Bien que cette approche offre l'avantage de permettre une comptabilisation graduelle de l'obligation liée à la mise hors service dans l'état de la situation financière et une augmentation graduelle de la dette nette, elle ne reflète pas nécessairement le rythme auquel

toutes les obligations liées à la mise hors service d'une entité du secteur public sont créées.

.36 Un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service peut découler :

- a) de l'acquisition, de la construction, du développement ou de la mise en valeur d'une immobilisation corporelle, y compris une immobilisation corporelle louée (par exemple, une amélioration locative devant être retirée au terme du bail); ou
- b) de l'utilisation normale d'une immobilisation corporelle (par exemple, la contamination qui découle de l'exploitation d'une centrale nucléaire).

Incertitude relative à l'existence

.37 Dans certaines circonstances, l'entité du secteur public peut avoir des doutes quant à l'existence d'une obligation liée à la mise hors service en raison d'une incertitude au sujet de l'interprétation ou de l'application d'une loi, d'un règlement ou d'un contrat. Par exemple, une entité du secteur public peut détenir des immobilisations corporelles qui sont assujetties aux lois d'un pays étranger et avoir des doutes au sujet de la signification ou de l'application de ces lois quant à l'obligation qui lui incombe d'engager des coûts de mise hors service. Dans ces circonstances, les indications fournies dans le chapitre SP 3300, PASSIFS ÉVENTUELS, s'appliquent pour déterminer s'il y a lieu de comptabiliser un passif au titre de l'obligation liée à la mise hors service.

Incertitude relative à la mesure

.38 Une obligation liée à la mise hors service peut découler de l'acquisition, de la construction, du développement ou de la mise en valeur, ou de l'utilisation normale, d'une immobilisation corporelle qui a une durée de vie utile indéterminée, ce qui entraîne une date de règlement indéterminée pour l'obligation liée à la mise hors service. L'incertitude au sujet du moment du règlement de l'obligation liée à la mise hors service ne soustrait pas l'obligation à l'application des présentes propositions, mais aura une incidence sur l'évaluation du passif correspondant à cette obligation et, éventuellement, sur le moment de la comptabilisation du passif. Prenons, par exemple, une entité du secteur public qui acquiert une usine qui contient de l'amiante. À la date d'acquisition, des dispositions réglementaires sont en vigueur, et celles-ci obligent l'entité à manipuler et à mettre au rebut d'une façon particulière ce type d'amiante dans le cas où l'usine ferait l'objet de rénovations importantes ou serait démolie. Si tel n'est pas le cas, l'entité n'est pas tenue d'enlever l'amiante de l'usine. À l'heure actuelle, l'entité n'a nullement l'intention de rénover ou de démolir l'usine. Bien que le moment de l'exécution des travaux liés à la mise hors service soit conditionnel au fait que l'usine fasse l'objet de rénovations importantes ou soit démolie, les dispositions réglementaires existantes

imposent à l'entité une responsabilité, à savoir l'enlèvement et la mise au rebut de l'amiante, et l'acquisition de l'usine par l'entité constitue le fait à l'origine de l'obligation. Si une partie seulement de l'usine est rénovée, seuls les coûts de mise hors service associés à cette partie de l'usine peuvent faire l'objet d'une évaluation à ce moment.

- .39 Les incertitudes touchant l'évaluation du passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service sont présentées conformément aux dispositions du chapitre SP 2130, INCERTITUDE RELATIVE À LA MESURE.

COMPTABILISATION ET RÉPARTITION DES COÛTS DE MISE HORS SERVICE

Principe 2

Lors de la comptabilisation initiale d'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service, l'entité du secteur public doit comptabiliser un coût de mise hors service en augmentant la valeur comptable de l'immobilisation corporelle en cause ou d'une composante de celle-ci du même montant que le passif. L'entité du secteur public doit comptabiliser ce coût de mise hors service en charges de manière logique et systématique, par exemple en amortissant le coût sur la durée de vie utile de l'immobilisation corporelle en cause ou de sa composante, ou sur une autre période appropriée, selon l'utilisation qui est faite de l'immobilisation en cause.

Inscription à l'actif

- .40 Lorsqu'un passif est comptabilisé au titre d'une obligation liée à la mise hors service, deux traitements doivent être envisagés pour la comptabilisation des coûts :
- a) comptabiliser les coûts en charges;
 - b) comptabiliser les coûts en tant qu'actif (soit comme faisant partie de l'immobilisation corporelle en cause, soit à titre d'immobilisation corporelle distincte ou à titre d'actif distinct).
- .41 Selon le premier traitement, les coûts de mise hors service ne sont pas considérés comme faisant partie du coût d'une immobilisation corporelle et sont considérés tout simplement comme un coût d'exploitation de l'actif. Ces coûts ne fournissent pas d'avantages économiques futurs à l'entité du secteur public et, en conséquence, ne peuvent être comptabilisés en tant qu'actif. Les coûts de mise hors service ne sont pas des améliorations, au sens du chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES, car le fait d'avoir à engager des coûts de mise hors service n'améliore pas le potentiel de service de l'immobilisation corporelle. En outre, le paragraphe 10 du chapitre SP 3150 n'inclut pas expressément les coûts de mise hors service dans un coût identifié d'une immobilisation corporelle. Le chapitre SP 3260, PASSIF AU TITRE DES

SITES CONTAMINÉS, préconise ce traitement, mais il s'applique aux sites qui ne font plus l'objet d'un usage productif.

- .42 Selon le deuxième traitement, les coûts de mise hors service sont considérés comme un coût nécessaire qui fait partie intégrante de la détention et de l'exploitation d'une immobilisation corporelle. Selon le Manuel du secteur public, les états financiers sont surtout établis sur la base du coût historique. Les immobilisations corporelles sont donc comptabilisées au coût conformément au chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES. Le solde d'une immobilisation corporelle fournit une mesure des coûts associés à l'immobilisation, et non pas de sa juste valeur. Or, les coûts de mise hors service font partie du coût global d'une immobilisation corporelle. Ils sont nécessaires à l'utilisation de l'immobilisation corporelle. Il s'agit de coûts connus qui font partie du cycle de vie global de l'immobilisation corporelle. Si une immobilisation corporelle similaire devait être acquise, mais qu'aucun coût de mise hors service n'y était associé, on s'attendrait à ce que son coût d'acquisition soit plus élevé. Le moment du règlement de ces coûts (c'est-à-dire au terme de la durée de vie utile de l'immobilisation corporelle) n'aurait aucune incidence sur leur comptabilisation. Il n'est pas possible pour l'entité du secteur public d'utiliser l'immobilisation corporelle sans prendre en charge ces obligations par la suite. Les coûts de mise hors service doivent être traités de la même manière que les autres coûts d'acquisition, de construction, de développement ou de mise en valeur d'une immobilisation corporelle. Ce traitement s'accorde avec la position du Manuel du secteur public sur la reddition de comptes.
- .43 Il est proposé que les coûts de mise hors service soient inscrits à l'actif et considérés comme faisant partie du coût de l'immobilisation corporelle en cause. Les coûts de mise hors service ne fournissent pas d'avantages économiques futurs comme tels; ce n'est qu'une fois combinés avec les coûts d'acquisition, de construction, de développement ou de mise en valeur qu'ils fournissent de tels avantages. Le chapitre SP 3260, PASSIF AU TITRE DES SITES CONTAMINÉS, exige que les coûts soient comptabilisés en charges lorsqu'un passif est comptabilisé, car le site contaminé ne fait plus l'objet d'un usage productif et aucun avantage économique futur n'est associé à ces coûts. À l'opposé, les coûts de mise hors service se rattachent à des immobilisations corporelles qui font l'objet d'un usage productif.
- .44 Le moment de la comptabilisation du passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service (à savoir dès le départ ou pendant la durée de vie utile de l'immobilisation corporelle) et la source du passif (à savoir si le passif résulte de l'acquisition, de la construction, du développement ou de la mise en valeur de l'immobilisation corporelle ou, encore, de son utilisation normale) n'auraient aucune incidence sur la comptabilisation des coûts de mise hors service, qui

sont nécessaires et font partie intégrante de la détention et de l'exploitation d'une immobilisation corporelle.

- .45 La comptabilisation des coûts de mise hors service en tant qu'actif distinct (ou immobilisation corporelle distincte) ne cadre pas avec la comptabilisation des autres coûts liés à une immobilisation corporelle. Les autres coûts (par exemple, les coûts d'installation) se rattachant à une immobilisation corporelle ne sont pas comptabilisés séparément en fonction de leur nature.

Composantes

- .46 Une entité du secteur public peut comptabiliser ses immobilisations corporelles au niveau du réseau ou au niveau des composantes, comme il est énoncé au paragraphe 12 du chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES. La comptabilisation des obligations liées à la mise hors service donne des résultats différents selon qu'elle se fait au niveau du réseau ou au niveau des composantes. Par exemple, prenons un four (réseau) qui doit être mis hors service après une période de 10 ans et dont les briques (composantes) doivent être mises hors service tous les cinq ans. Selon le mode de comptabilisation au niveau du réseau, les obligations liées à la mise hors service du four, y compris les briques, seraient comptabilisées à la fin de l'année 10. Selon le mode de comptabilisation au niveau des composantes, les obligations liées à la mise hors service des briques seraient comptabilisées à la fin de l'année 5. Ces deux options ont été prises en considération dans l'élaboration des présentes propositions.
- .47 Il est proposé qu'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service soit comptabilisé au niveau des composantes, peu importe la façon dont l'entité du secteur public comptabilise ses immobilisations corporelles. La comptabilisation des passifs au titre de la mise hors service au niveau des composantes reflète mieux les obligations liées à la mise hors service que l'entité du secteur public devra remplir dans un avenir plus rapproché (par exemple, la mise hors service des briques à la fin de l'année 5 plutôt que celle du four à la fin de l'année 10). En outre, l'adoption d'une approche unique permet d'accroître l'uniformité de la présentation de l'information sur les obligations liées à la mise hors service par les diverses entités du secteur public.
- .48 Ce ne sont pas toutes les entités du secteur public qui comptabilisent leurs immobilisations corporelles au niveau des composantes; néanmoins, les coûts de mise hors service seraient évalués au niveau des composantes. Il n'est toutefois pas nécessaire qu'une entité du secteur public présente séparément dans ses états financiers les composantes d'une immobilisation corporelle assortie d'une obligation liée à la mise hors service. Bien qu'elle soit encouragée à le faire, elle n'y est pas obligée. En conséquence, un passif au

titre d'une obligation liée à la mise hors service peut être comptabilisé à l'égard d'une composante qui n'est pas présentée séparément à titre d'immobilisation corporelle. Dans un tel cas, les coûts de mise hors service seraient reliés à l'immobilisation corporelle prise dans son ensemble. Le coût d'une obligation liée à la mise hors service se rattachant à une composante serait toutefois comptabilisé sur la durée de vie utile de cette composante, et non pas sur la durée de vie utile de l'immobilisation corporelle prise dans son ensemble.

- .49 Par ailleurs, il est proposé que les coûts de mise hors service résultant de l'utilisation normale d'une immobilisation corporelle ou d'une composante soient comptabilisés en tant que passif (par exemple, les coûts de mise hors service résultant de l'utilisation d'une centrale nucléaire qui se rapportent à la contamination causée par la centrale). Autrement, il est proposé que les coûts de mise hors service résultant de l'utilisation normale d'une immobilisation corporelle ne soient pas comptabilisés en tant que passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service lorsque les coûts concernent le nettoyage d'un déchet ou d'un sous-produit généré par l'immobilisation corporelle (par exemple, les coûts résultant de l'utilisation d'une centrale nucléaire qui se rapportent à la contamination de l'eau lourde, lorsque celle-ci n'est pas comptabilisée en tant qu'immobilisation corporelle). Les coûts de mise hors service liés aux déchets ou sous-produits générés par une immobilisation corporelle n'entrent pas dans le champ d'application des présentes propositions, car ces coûts ne sont pas associés à la mise hors service d'une immobilisation corporelle. Ces coûts de mise hors service entrent dans le champ d'application du chapitre 3110, OBLIGATIONS LIÉES À LA MISE HORS SERVICE D'IMMOBILISATIONS, des Parties II et V du Manuel de CPA Canada – Comptabilité.

Répartition des coûts

- .50 Les coûts de mise hors service seraient comptabilisés d'une manière logique et systématique. L'application d'une méthode de répartition logique et systématique n'empêche pas l'entité d'inscrire à l'actif une partie des coûts de mise hors service et de passer en charges un montant égal dans la même période comptable. Par exemple, supposons que l'entité acquiert une immobilisation corporelle ayant une durée de vie estimative de 20 ans. Pendant que cette immobilisation est exploitée, l'entité assume chaque année une obligation additionnelle liée à la mise hors service, d'un montant toujours égal. L'application d'une méthode de répartition logique et systématique n'empêcherait pas l'entité d'inscrire à l'actif, puis de passer en charges, les coûts de mise hors service engagés chaque année. Dans ce cas, le résultat obtenu serait similaire à celui obtenu par application du chapitre SP 3270, PASSIF AU TITRE DES ACTIVITÉS DE FERMETURE ET D'APRÈS-FERMETURE DES DÉCHARGES CONTRÔLÉES DE DÉCHETS SOLIDES.

-
- .51 Il peut également être approprié de comptabiliser la totalité des coûts de mise hors service en charges avant un changement d'utilisation d'une immobilisation corporelle lorsque ces coûts se rattachent expressément à la nature de l'utilisation. Par exemple, il peut être approprié de comptabiliser en charges les coûts de mise hors service résultant de l'utilisation d'un terrain en tant que carrière avant que le terrain ne soit utilisé en tant que parcours de golf. Dans d'autres cas, lorsque les coûts de mise hors service se rattachent à l'immobilisation corporelle comme telle, sans égard à la nature de son utilisation, il peut être plus approprié de les comptabiliser en charges sur la durée de vie utile de l'immobilisation corporelle, peu importe les changements d'utilisation. Par exemple, il peut être plus approprié que les coûts de mise hors service se rapportant au désamiantage d'un bâtiment soient comptabilisés en charges, sur la durée de vie utile du bâtiment, peu importe l'utilisation faite du bâtiment.
- .52 Si les obligations liées à la mise hors service découlent de l'adoption d'une nouvelle loi ou de la création d'une obligation implicite ou morale pendant la durée de vie de l'immobilisation corporelle, les coûts sont inscrits à l'actif et amortis de manière logique et systématique, et ne sont pas présentés à titre d'ajustement d'une période antérieure ou de charge de «rattrapage» de la période considérée. L'amortissement de ces coûts sur la durée de vie restante de l'immobilisation corporelle en cause ou d'une composante de celle-ci, ou selon une autre méthode appropriée fondée sur l'utilisation, est la méthode qui reflète le mieux la période comptable au cours de laquelle les ressources économiques sont consommées. Cette méthode reflète le point de vue selon lequel les ressources économiques ne peuvent être comptabilisées ou consommées dans les périodes antérieures à la période au cours de laquelle les coûts deviennent connus et commencent à être comptabilisés. Ce n'est que lorsque l'obligation est créée que les coûts doivent commencer à être comptabilisés. Les coûts de mise hors service se rattachent à l'utilisation qui sera faite de l'immobilisation corporelle à l'avenir.
- .53 La proposition suivant laquelle les coûts de mise hors service devraient être inscrits à l'actif et considérés comme faisant partie du coût de l'immobilisation corporelle est appuyée par d'autres normalisateurs dans le secteur privé. Par contre, les répondants au présent énoncé de principes ne doivent surtout pas négliger le caractère particulier de la présentation de la situation financière d'une entité du secteur public. Le Manuel du secteur public exige que la différence entre les actifs financiers et les passifs financiers soit présentée. L'inscription à l'actif des coûts de mise hors service fera en sorte que le montant total d'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service se répercutera sur les «actifs financiers nets (dette nette)», sans toutefois toucher

l'excédent ou le déficit accumulé, car le coût de l'immobilisation corporelle sera accru du même montant.

.54 Une autre question se pose quant aux dispositions relatives à la dépréciation du Manuel du secteur public. Selon le Manuel du secteur public, une immobilisation corporelle est considérée comme s'étant dépréciée lorsque la conjoncture indique qu'elle ne contribue plus à la capacité de l'entité du secteur public de fournir des biens et des services, ou que la valeur des avantages économiques futurs qui se rattachent à l'immobilisation corporelle est inférieure à sa valeur comptable nette. Cette position tranche avec les normes du secteur privé, suivant lesquelles une immobilisation corporelle est considérée comme s'étant dépréciée lorsque sa valeur comptable excède les flux de trésorerie attendus de son utilisation courante. Dans le secteur privé, les coûts de mise hors service peuvent être inscrits à l'actif puis réduits lorsque les flux de trésorerie futurs ne sont pas suffisants. Dans le secteur public, si les avantages économiques futurs se rattachent au potentiel de service plutôt qu'aux flux de trésorerie, les coûts de mise hors service ne peuvent être réduits, car le potentiel de service de l'immobilisation corporelle n'est pas nécessairement réduit. Cette différence s'applique à tous les coûts d'une immobilisation corporelle.

.55 Les propositions reflètent le fait que, selon le Manuel du secteur public, les états financiers sont surtout établis sur la base du coût historique. Les immobilisations corporelles sont donc comptabilisées au coût selon le chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES. Le solde d'une immobilisation corporelle fournit une mesure des coûts associés à cette immobilisation, et non pas de la juste valeur. Les coûts de mise hors service font partie du coût global d'une immobilisation corporelle. Dans le Manuel du secteur public, la priorité est accordée à la reddition de comptes.

ÉVALUATION

Principe 3

L'estimation d'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service doit comprendre les coûts directement attribuables aux activités de mise hors service. Ces coûts comprennent les activités au titre du fonctionnement, de l'entretien et de la surveillance après mise hors service qui sont partie intégrante de la mise hors service de l'immobilisation corporelle. L'estimation comprend les coûts des actifs acquis dans le cadre des activités de mise hors service dans la mesure où ces actifs ne sont pas utilisés à d'autres fins.

Nature des coûts à inclure

.56 Conformément au chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES, seuls les coûts directement attribuables à la mise hors service de l'immobilisation

corporelle seraient inclus dans l'estimation du passif et inscrits à l'actif dans le coût de l'immobilisation corporelle. Les coûts directement attribuables comprennent, notamment, les salaires et les avantages sociaux, le matériel et les installations, les matières, les services juridiques et autres services professionnels, ainsi que les frais indirects spécifiquement imputables à l'activité de mise hors service. Seuls les coûts liés à la nature et à l'étendue de l'obligation liée à la mise hors service, conformément à l'accord, au contrat, à la loi ou à l'obligation implicite ou morale établissant le passif, seraient pris en compte.

- .57 Ce sont les coûts attendus de la mise hors service de l'immobilisation corporelle qui sont inclus dans l'obligation. Les autres coûts liés à l'entretien de l'immobilisation corporelle et les coûts découlant, par exemple, d'une contamination imprévue ne sont pas visés par la présente norme; il est plus approprié de les considérer comme des coûts non incorporables.

Coûts postérieurs à la mise hors service

- .58 Dans certains cas, les obligations liées à la mise hors service d'une immobilisation englobent les activités courantes comme le fonctionnement, l'entretien et la surveillance d'une centrale nucléaire qui a été fermée. Il peut exister des coûts de mise hors service à inclure dans l'obligation liée à la mise hors service même après que la centrale nucléaire a été mise hors service.
- .59 Les facteurs pris en considération pour justifier l'exclusion des coûts postérieurs à la mise hors service de la détermination d'un passif au titre de la mise hors service (c'est-à-dire pour justifier que ces coûts soient traités différemment des autres coûts de mise hors service) comprennent les suivants :
- a) l'estimation de ce type de coûts à long terme, qui peuvent comprendre des activités de fonctionnement, d'entretien et de surveillance se prolongeant indéfiniment, comporte une plus grande part d'incertitude de mesure;
 - b) l'incertitude de mesure l'emporte sur les avantages de la comptabilisation de ces coûts en tant que passif;
 - c) les coûts de fonctionnement, d'entretien et de surveillance projetés ne sont pas comptabilisés en tant que passif lors de l'acquisition d'une immobilisation corporelle;
 - d) il est souvent difficile de faire la distinction entre les coûts de fonctionnement, d'entretien et de surveillance courants et ceux qui sont postérieurs à la mise hors service;
 - e) lorsqu'une immobilisation corporelle a été mise hors service, il n'existe plus nécessairement d'obligation juridique.

.60 Les facteurs pris en considération pour justifier l'inclusion des coûts postérieurs à la mise hors service dans la détermination d'un passif au titre de la mise hors service (c'est-à-dire pour justifier que ces coûts soient traités comme les autres coûts de mise hors service) comprennent les suivants :

- a) les coûts postérieurs à la mise hors service se rattachant au fonctionnement, à l'entretien et à la surveillance d'une immobilisation corporelle après sa mise hors service font tout autant partie intégrante de la détention et de l'exploitation de l'immobilisation corporelle que les autres coûts expressément liés à la mise hors service de l'immobilisation corporelle;
- b) ces coûts seraient comptabilisés de la même manière que les autres coûts de mise hors service;
- c) il s'agit de coûts nécessaires liés à l'immobilisation corporelle qui sont engagés après la fin de sa durée de vie utile;
- d) les activités de fonctionnement, d'entretien et de surveillance qui font partie des activités de mise hors service sont incluses dans le passif au titre de la mise hors service et ne constituent pas une obligation distincte au titre des services futurs;
- e) les opérations ou événements à l'origine d'un passif au titre de la mise hors service s'appliquent également aux activités donnant lieu à des coûts postérieurs à la mise hors service;
- f) il ne s'agit pas de coûts des périodes futures, car l'immobilisation corporelle ne sera plus utilisée lorsque ces dépenses seront engagées.

.61 Il est proposé que les coûts postérieurs à la mise hors service soient inclus dans l'estimation du passif au titre de l'obligation liée à la mise hors service lorsqu'ils font partie intégrante de l'activité de mise hors service et qu'ils lui sont directement attribuables. Ces coûts procurent un avantage économique sur la même période que les autres coûts de mise hors service, sont inhérents à l'exploitation et à la détention de l'immobilisation corporelle et font partie de l'obligation liée à la mise hors service au lieu de constituer une obligation future distincte.

[Actifs acquis aux fins de la mise hors service](#)

.62 Les activités de mise hors service peuvent également comprendre l'acquisition d'une autre immobilisation corporelle. Par exemple, dans le cadre de la surveillance courante d'une centrale nucléaire mise hors service, il peut être nécessaire de construire et d'exploiter un laboratoire pour surveiller les effets de la radiation.

-
- .63 Deux traitements peuvent être envisagés pour comptabiliser les dépenses engagées pour acquérir des immobilisations corporelles nécessaires aux activités de mise hors service :
- a) les exclure de l'estimation du passif au titre de la mise hors service, en comptabilisant l'acquisition comme une opération distincte et en les inscrivant à l'actif et les amortissant sur la durée de vie utile estimée de l'actif;
 - b) les inclure dans l'estimation du passif au titre de la mise hors service se rattachant à l'immobilisation corporelle à mettre hors service, en les inscrivant à l'actif dans le coût de l'immobilisation corporelle en cause.
- .64 Le premier traitement part du principe que les immobilisations corporelles, qu'elles soient ou non acquises dans le cadre des activités de mise hors service, constituent des ressources économiques de l'entité du secteur public desquelles on s'attend à tirer des avantages économiques futurs. Par exemple, il n'y a aucune différence entre le matériel d'excavation acquis pour mettre hors service un puits de pétrole et le matériel d'excavation acquis pour construire une école. Il est possible de soutenir que l'un et l'autre constituent une ressource économique de laquelle on s'attend à tirer des avantages économiques futurs et, par conséquent, que les coûts doivent être répartis sur la durée de vie utile de l'actif acquis.
- .65 Dans le cas du deuxième traitement, on reconnaît que les dépenses relatives à l'acquisition d'immobilisations corporelles aux fins des activités de mise hors service constituent des décaissements qui ont pour but d'annuler un passif plutôt que de créer des avantages économiques futurs. L'objectif de l'acquisition de ces immobilisations corporelles n'est pas tant de générer des flux de trésorerie futurs ou de fournir des biens et des services que de mettre hors service l'immobilisation corporelle en cause.
- .66 Il est proposé d'inclure les coûts d'une immobilisation corporelle acquise aux fins de la mise hors service dans l'estimation du passif au titre de l'actif à mettre hors service. Tout comme les coûts postérieurs à la mise hors service, ces coûts constituent une part fondamentale de l'obligation liée à la mise hors service plutôt qu'une obligation future distincte.
- .67 Il n'en demeure pas moins que, dans les cas où la nécessité d'acquérir une autre immobilisation corporelle aux fins de la mise hors service n'est connue que lorsque l'actif en cause ne fait plus l'objet d'un usage productif, le coût de cette immobilisation doit être comptabilisé en tant que charge de la période. Ce traitement cadre avec celui préconisé dans le chapitre SP 3270, PASSIF AU TITRE DES ACTIVITÉS DE FERMETURE ET D'APRÈS-FERMETURE DES DÉCHARGES CONTRÔLÉES DE DÉCHETS SOLIDES. Selon ce chapitre, les actifs

acquis dans le cadre des activités de fermeture et d'après-fermeture lorsque la décharge ou la section cesse d'accepter des déchets, comme le traitement et le contrôle des produits de lixiviation, sont comptabilisés à titre de passif et de charge. Ce traitement est également compatible avec celui préconisé dans le chapitre SP 3260, PASSIF AU TITRE DES SITES CONTAMINÉS. Comme pour la plupart des sites contaminés, il n'y a pas d'activités courantes auxquelles on pourrait imputer les coûts des immobilisations corporelles.

- .68 Une immobilisation corporelle acquise dans le cadre des activités de mise hors service peut également comporter un autre usage. Par exemple, une usine de traitement peut être acquise pour traiter les eaux d'une mine abandonnée et également être utilisée pour traiter l'eau potable destinée à la consommation. Seule la partie de cette usine qui est utilisée dans le cadre des activités de mise hors service serait comprise dans l'estimation du passif.

Techniques d'évaluation

Principe 4

L'évaluation d'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service doit déboucher sur la meilleure estimation du montant requis pour opérer la mise hors service d'une immobilisation corporelle ou d'une composante de celle-ci. Souvent, le meilleur moyen d'estimer un passif consiste à appliquer une technique d'actualisation.

- .69 Outre les indications générales portant sur les techniques d'évaluation énoncées dans le chapitre SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, des indications relatives à l'évaluation d'un passif à long terme sont incluses dans le chapitre SP 3260, PASSIF AU TITRE DES SITES CONTAMINÉS.
- .70 Tout comme un passif au titre de sites contaminés, un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service est généralement une obligation à long terme qui doit être réglée sur plusieurs années, et qui est propre à la fois à l'immobilisation corporelle et à l'entité du secteur public. Il est souvent essentiel de procéder à des estimations pour évaluer un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service, car, dans la plupart des cas, il n'existe pas de montant observable déterminé par le marché qui soit facile à obtenir.
- .71 Il est proposé qu'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service soit évalué de la même manière qu'un passif au titre de sites contaminés en application du chapitre SP 3260, PASSIF AU TITRE DES SITES CONTAMINÉS. La technique d'évaluation adoptée doit déboucher sur la meilleure estimation du montant requis pour opérer la mise hors service de l'immobilisation corporelle ou d'une composante de celle-ci. Ce montant est fondé sur la meilleure

estimation des dépenses nécessaires pour mener à terme les activités de mise hors service. Cette estimation exige l'exercice du jugement professionnel auquel on peut ajouter l'expérience, les prix estimés par des tiers et, dans certaines situations, les rapports d'experts indépendants. Souvent, le meilleur moyen d'estimer un passif consiste à appliquer une technique d'actualisation.

- .72 Le taux d'actualisation est l'une des principales données utilisées dans l'application d'une technique d'actualisation, telle que le calcul de la valeur actualisée des flux de trésorerie. Il n'est pas proposé qu'un taux d'actualisation spécifique soit utilisé, car le taux peut dépendre d'un certain nombre de facteurs propres à l'entité et de la technique d'actualisation utilisée (par exemple, une approche traditionnelle ou une approche fondée sur les flux de trésorerie attendus). Le taux d'actualisation ne doit pas refléter les risques en fonction desquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont déjà été ajustées. Lorsque l'entité du secteur public détermine ses taux d'actualisation en s'appuyant sur son coût d'emprunt, la période à courir jusqu'à la mise hors service correspond à la durée de l'emprunt. Dans d'autres cas, un taux moyen ou un taux extrapolé peut être approprié.

RÉVISIONS D'ESTIMATIONS

Circonstances dans lesquelles les estimations doivent être réévaluées

Principe 5

La valeur comptable d'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service doit être réexaminée à chaque date des états financiers.

- .73 Un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service est généralement un passif à long terme et l'évaluation de son montant risque de changer à mesure que de nouvelles informations deviennent disponibles pendant la durée de vie utile de l'immobilisation corporelle.
- .74 L'estimation du passif serait réexaminée en fonction des exigences énoncées dans les accords, contrats, lois ou obligations implicites ou morales existants, à chaque date de clôture.
- .75 Le montant du passif peut ne pas nécessairement être déterminable à un moment précis dans le temps. Le montant du passif peut devenir déterminable au fil d'événements et d'activités au fur et à mesure que l'information devient disponible. Par exemple, de nouvelles informations concernant les coûts éventuels à engager peuvent devenir disponibles lorsque l'entité du secteur public procède à la mise hors service d'immobilisations corporelles similaires. Il se peut que l'estimation des coûts se précise à mesure que l'entité du secteur public réalise les activités de mise hors service. Entre-temps, l'entité du secteur

public comptabilise un passif fondé sur la meilleure estimation de la direction quant aux coûts de mise hors service futurs.

- .76 Lorsqu'une technique d'actualisation est utilisée, l'entité du secteur public établit, au moment de l'évaluation initiale du passif, sa meilleure estimation du taux d'actualisation approprié, du montant des coûts de mise hors service futurs et de leur échéancier. Il peut être nécessaire de mettre ces estimations à jour à la lumière de l'expérience que l'on acquiert ou des nouvelles informations que l'on obtient. Le taux d'actualisation utilisé doit être réexaminé à chaque date des états financiers afin de déterminer s'il demeure approprié. Ces propositions sont compatibles avec les indications du chapitre SP 3260, PASSIF AU TITRE DES SITES CONTAMINÉS. Cela dit, le degré de latitude laissé quant au choix du taux d'actualisation dans les présentes propositions ne correspond pas aux exigences énoncées dans le chapitre 3110, OBLIGATIONS LIÉES À LA MISE HORS SERVICE D'IMMOBILISATIONS, des Parties II et V du Manuel de CPA Canada – Comptabilité.
- .77 Si de nouvelles informations concernant l'estimation du passif deviennent disponibles entre la date des états financiers et la date de publication des états financiers, le chapitre SP 2400, ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DES ÉTATS FINANCIERS, doit être pris en considération.
- .78 L'entité du secteur public continue de comptabiliser un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service jusqu'à ce que celui-ci soit réglé ou autrement éteint.

Comment comptabiliser une révision d'estimation

Principe 6

Dans les périodes postérieures à l'évaluation initiale, l'entité du secteur public doit comptabiliser les variations, d'une période à l'autre, du passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation qui résultent :

- a) de révisions soit de l'échéancier ou du montant des flux de trésorerie non actualisés par rapport à l'estimation initiale, soit du taux d'actualisation, en tant qu'éléments du coût de l'immobilisation corporelle en cause ou d'une composante de celle-ci;
- b) de l'écoulement du temps, en tant que charges.

Les coûts liés à l'immobilisation corporelle en cause ou à une composante de celle-ci doivent être amortis de manière logique et systématique par la suite.

Une fois que l'immobilisation corporelle ou sa composante est mise hors service, toutes les variations ultérieures du passif au titre des obligations liées à la mise hors service doivent être présentées en tant que charges lorsqu'elles surviennent.

.79 Deux traitements sont possibles pour comptabiliser la variation de l'évaluation d'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service :

- a) comptabiliser la variation comme un élément de l'immobilisation corporelle en cause ou d'une composante de celle-ci, et l'amortir de manière logique et systématique;
- b) comptabiliser la variation en tant que charge.

.80 Selon le premier traitement, la variation de l'évaluation du passif est considérée comme une révision d'estimation qui influe sur les résultats financiers des périodes futures. Comme les coûts de mise hors service doivent être inscrits à l'actif lors de leur comptabilisation initiale et amortis sur la période de réalisation des avantages, la révision d'estimation des coûts de mise hors service serait comptabilisée selon le même principe.

.81 Le deuxième traitement envisage la variation de l'évaluation du passif comme un coût non incorporable qui résulte des activités, des opérations et des événements de la période comptable. La révision d'estimation du passif ne procure aucun avantage futur à l'entité du secteur public.

.82 Le chapitre SP 2120, MODIFICATIONS COMPTABLES, traite des révisions d'estimations. Une révision d'estimation comptable serait comptabilisée dans la période au cours de laquelle elle est effectuée et dans les périodes futures applicables si elle a une incidence sur les résultats financiers aussi bien de la période considérée que des périodes futures.

-
- .83 Il est proposé que les changements touchant l'évaluation d'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service (autres que les changements résultant de l'écoulement du temps) soient comptabilisés comme un élément de l'immobilisation corporelle en cause ou d'une composante de celle-ci, et soient amortis d'une manière logique et systématique par la suite. Lors de la comptabilisation initiale, les coûts de mise hors service ont été inscrits à l'actif et amortis sur la période de réalisation des avantages, et les révisions des estimations de ces coûts seraient comptabilisées selon le même principe. Ces coûts sont nécessaires pour permettre à l'immobilisation corporelle de fournir des biens ou des services, ou de générer des flux de trésorerie, sur sa durée de vie utile. Il s'agit de coûts connus qui font partie du cycle de vie global de l'immobilisation corporelle ou de sa composante. L'échéancier selon lequel ces coûts sont engagés (pendant la durée de vie utile de l'immobilisation corporelle ou de sa composante) n'aurait aucune incidence sur leur comptabilisation.
- .84 L'écoulement du temps a également une incidence sur l'évaluation de passifs à long terme, comme ceux se rapportant aux obligations liées à la mise hors service. Dans les cas où l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif, il est souvent approprié d'avoir recours à une technique d'actualisation. À mesure que la date de règlement d'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service approche, le solde du passif augmente alors que la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs diminue. Ce processus est souvent appelé «désactualisation».
- .85 Il est proposé qu'un changement touchant l'évaluation d'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service qui résulte de l'écoulement du temps soit comptabilisé en charges de la période et présenté dans l'état des résultats.
- .86 Un changement d'évaluation qui résulte de l'écoulement du temps n'est pas une révision d'estimation du montant ou de l'échéancier des flux de trésorerie futurs. Il ne s'agit pas non plus d'un changement du taux d'actualisation utilisé pour calculer la valeur actualisée d'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation. Ce changement résulte d'événements survenus au cours de la période comptable (c'est-à-dire l'écoulement du temps). L'incidence de l'inscription à l'actif de la totalité du changement d'évaluation (y compris la part du changement attribuable à l'écoulement du temps) équivaldrait à inscrire à l'actif le montant non actualisé des coûts de mise hors service et à l'amortir sur la durée de vie de l'immobilisation corporelle. Ce serait comme si l'on finançait une immobilisation corporelle et que l'on comptabilisait celle-ci au montant des paiements du financement non actualisés. La variation de l'évaluation résultant de l'écoulement du temps est souvent appelée «**charge de désactualisation**».

.87 Une fois que l'immobilisation corporelle ou l'une de ses composantes a été mise hors service, toutes les variations ultérieures du passif au titre de l'obligation liée à la mise hors service sont passées en charges lorsqu'elles surviennent. Il n'y a plus de période de réalisation des avantages futurs associée à ces coûts de mise hors service, car l'immobilisation corporelle ou sa composante ne fournit plus de biens ou de services ou ne génère plus de flux de trésorerie. Ce traitement est compatible avec le chapitre SP 3260, PASSIF AU TITRE DES SITES CONTAMINÉS.

RECOUVREMENTS

Principe 7

Le recouvrement d'une obligation liée à la mise hors service doit être présenté comme un actif distinct et non pas être porté en déduction du passif lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- a) le recouvrement peut faire l'objet d'une évaluation appropriée;
- b) il est possible d'effectuer une estimation raisonnable du montant;
- c) il est prévu que des avantages économiques futurs seront obtenus.

Un recouvrement doit être comptabilisé dans la période au cours de laquelle sont survenus les opérations ou événements ayant donné lieu au revenu.

.88 Des recouvrements d'obligations liées à la mise hors service peuvent être obtenus, par exemple, lorsqu'une entité du secteur public est en mesure de recouvrer les coûts de mise hors service à même le produit d'une assurance.

.89 Des recouvrements similaires à ceux décrits dans les chapitres SP 3260, PASSIF AU TITRE DES SITES CONTAMINÉS, et SP 3300, PASSIFS ÉVENTUELS, seraient comptabilisés lorsqu'il est possible d'effectuer une estimation raisonnable du montant, qu'il existe une base de mesure appropriée et qu'il est prévu que des avantages économiques futurs seront obtenus.

.90 Deux traitements doivent être envisagés pour la comptabilisation d'un recouvrement au titre d'une obligation liée à la mise hors service, à savoir traiter le recouvrement comme un actif distinct, ou le traiter comme une réduction du passif.

.91 La comptabilisation du recouvrement en tant qu'actif distinct fait en sorte que le passif figurant dans l'état de la situation financière est comptabilisé pour son montant brut, sans égard au recouvrement. Le solde du recouvrement serait comptabilisé dans la période au cours de laquelle est survenu l'opération ou l'événement ayant donné lieu au revenu.

-
- .92 La comptabilisation du recouvrement à titre de réduction du passif fait en sorte que le passif figurant dans l'état de la situation financière est comptabilisé pour son montant net, déduction faite du recouvrement. Les coûts de mise hors service diminués du solde du recouvrement seraient passés en charges d'une manière logique et systématique.
- .93 Suivant les deux traitements, la charge liée aux coûts de mise hors service (c'est-à-dire la charge d'amortissement) peut être présentée déduction faite du revenu provenant d'un recouvrement dans l'état des résultats.
- .94 Il est proposé qu'un recouvrement au titre d'une obligation liée à la mise hors service soit comptabilisé comme un actif distinct. Le recouvrement est une opération distincte de la création de l'obligation d'engager des coûts de mise hors service. Il n'existe pas de droit juridique d'opérer compensation du recouvrement et de l'obligation. La contrepartie au recouvrement ne correspond pas à la contrepartie à l'obligation. La présentation d'un passif pour son montant brut et d'un actif distinct au titre du recouvrement reflète mieux pour les utilisateurs des états financiers les coûts futurs associés aux activités de mise hors service et le montant à recouvrer auprès d'autres parties.

PRÉSENTATION ET INFORMATIONS À FOURNIR

Principe 8

Une entité du secteur public doit fournir les informations suivantes :

- a) une description générale du passif au titre de l'obligation liée à la mise hors service et de l'immobilisation corporelle ou de la composante en cause;
- b) la méthode d'amortissement utilisée pour les coûts de mise hors service;
- c) la méthode appliquée pour effectuer l'estimation du passif;
- d) un rapprochement entre la valeur comptable totale d'ouverture et de clôture du passif, indiquant séparément les variations attribuables aux éléments suivants :
 - i) le passif engagé au cours de la période considérée,
 - ii) le passif réglé au cours de la période considérée,
 - iii) la variation attribuable à l'écoulement du temps (c'est-à-dire la charge de désactualisation),
 - iv) les révisions des estimations de flux de trésorerie;
- e) lorsqu'une technique d'actualisation est utilisée, le total estimatif des dépenses non actualisées, l'échéancier estimé du règlement de ces dépenses et le taux d'actualisation utilisé;
- f) les motifs justifiant la non-comptabilisation d'un passif.

.95 Étant donné qu'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service est souvent complexe et à long terme, et que son calcul exige l'exercice du jugement professionnel, il importe de fournir aux utilisateurs des états financiers des informations qui expliquent le mode de calcul utilisé et les principales données entrant dans le calcul.

.96 Une description claire et succincte de la méthode de comptabilisation du passif au titre de l'obligation liée à la mise hors service serait incluse dans les notes complémentaires. Il est nécessaire de fournir une description de cette méthode comptable pour faciliter l'interprétation par les utilisateurs des états financiers de l'entité du secteur public.

.97 Les informations fournies sur la valeur comptable d'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service à la clôture de l'exercice permettent aux utilisateurs des états financiers de comprendre l'ampleur de l'obligation future. Pour permettre aux utilisateurs de comprendre la nature de la variation du solde du passif d'une date de clôture à l'autre, il est proposé d'inclure un rapprochement dans les notes complémentaires pour indiquer les variations attribuables aux éléments suivants :

-
- a) le passif engagé au cours de la période considérée;
 - b) le passif réglé au cours de la période considérée;
 - c) la variation attribuable à l'écoulement du temps (c'est-à-dire la charge de désactualisation);
 - d) les révisions des estimations de flux de trésorerie.

.98 Les notes complémentaires fourniraient également des informations sur la méthode de comptabilisation et d'évaluation du passif. Lorsqu'une technique d'actualisation est utilisée, des informations devraient être fournies sur les principales hypothèses, comme le total estimatif des dépenses non actualisées, le taux d'actualisation et la période sur laquelle les dépenses non actualisées doivent être engagées.

.99 Des informations seraient également fournies sur l'immobilisation corporelle ou la composante à laquelle le passif se rattache. Les exigences en matière d'informations à fournir et de présentation applicables à l'immobilisation corporelle ou à la composante en cause sont énoncées dans le chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES.

.100 Dans certains cas limités, une entité du secteur public peut ne pas être en mesure d'établir une estimation raisonnable du montant du passif, par exemple lorsqu'elle possède une expérience limitée de la mise hors service d'un certain type d'immobilisation corporelle ou lorsque l'étendue des coûts de mise hors service est incertaine. Lorsqu'il n'est pas possible d'effectuer une estimation raisonnable du montant du passif, des informations devraient être fournies conformément au chapitre SP 3200, PASSIFS. La mention du fait que l'obligation liée à la mise hors service n'est pas comptabilisée dans les états financiers et des motifs de cette non-comptabilisation permet aux utilisateurs des états financiers d'être au fait d'obligations qui pourraient être présentées une fois l'incertitude dissipée. Elle fournit aux utilisateurs des états financiers une meilleure appréciation de la situation financière globale à venir de l'entité du secteur public.

GLOSSAIRE

Charge de désactualisation : montant correspondant à l'augmentation de la valeur comptable d'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation qui est attribuable à l'écoulement du temps.

Coût de mise hors service : montant estimé du passif engagé au titre de la mise hors service d'une immobilisation corporelle ou de l'une de ses composantes.

Immobilisations corporelles : actifs non financiers ayant une existence matérielle :

- i) qui sont destinés à être utilisés pour la production ou la fourniture de biens, pour la prestation de services ou pour l'administration, à être donnés en location à des tiers, ou bien à servir au développement ou à la mise en valeur, à la construction, à l'entretien ou à la réparation d'autres immobilisations corporelles;
- ii) dont la durée économique s'étend au-delà d'un exercice;
- iii) qui sont destinés à être utilisés de façon durable;
- iv) qui ne sont pas destinés à être vendus dans le cours normal des activités.

Irrecevabilité fondée sur une promesse : définie dans le *Black's Law Dictionary* de la façon suivante : [TRADUCTION] «principe juridique selon lequel il est possible qu'une promesse faite ou une assurance donnée sans contrepartie soit néanmoins exécutoire lorsqu'il s'agit de prévenir une injustice pour autant que soient réunies les conditions suivantes : le promettant s'attend raisonnablement à ce que le bénéficiaire de la promesse s'appuie sur la promesse, et le bénéficiaire de la promesse s'est appuyé sur la promesse à ses risques.» Le Code civil du Québec ne reconnaît pas la théorie de l'irrecevabilité fondée sur une promesse, mais les tribunaux du Québec ont élaboré une notion similaire connue sous le nom de «fin de non-recevoir».

Mise hors service d'une immobilisation corporelle : action de retirer une immobilisation corporelle du service de façon permanente. Ce terme englobe la vente, l'abandon ou la sortie de quelque autre manière.

Obligation liée à la mise hors service : obligation (juridique, implicite ou morale) associée à la mise hors service d'une immobilisation corporelle contrôlée par une entité du secteur public.

Usage productif : usage dont fait l'objet une immobilisation corporelle détenue en vue d'être utilisée pour la production ou la fourniture de biens, pour la prestation de services ou pour l'administration, d'être donnée en location à des tiers, ou bien de servir au développement ou à la mise en valeur, à la construction, à l'entretien ou à la réparation d'autres immobilisations corporelles. L'inutilisation temporaire d'une immobilisation corporelle n'entre pas dans cette définition.

ANNEXE A

COMPARAISON AVEC LE CHAPITRE SP 3260, PASSIF AU TITRE DES SITES CONTAMINÉS

Dans le cadre de l'élaboration des propositions relatives aux obligations liées à la mise hors service, le CCSP a pris en considération les indications du chapitre SP 3260, PASSIF AU TITRE DES SITES CONTAMINÉS. Le tableau qui suit présente une comparaison entre les propositions contenues dans le présent énoncé de principes et le chapitre SP 3260, ainsi qu'une explication des différences.

	Propositions relatives aux obligations liées à la mise hors service	Chapitre SP 3260	Explication
Actif en cause	Immobilisation corporelle qui fait l'objet d'un usage productif.	Établissement qui ne fait plus l'objet d'un usage productif.	Le traitement du coût est différent – inscription à l'actif ou comptabilisation en charges immédiate.
	Immobilisation corporelle contrôlée par une entité du secteur public.	Une entité du secteur public peut accepter la responsabilité relative à un établissement qui ne fait plus l'objet d'un usage productif.	Si une entité du secteur public assume une obligation liée à la mise hors service se rattachant à un actif qui appartient à une autre partie, il s'agit d'un passif, mais pas d'une obligation liée à la mise hors service.
Comptabilisation des coûts attendus, y compris en ce qui concerne la contamination attendue	Inscription à l'actif dans le coût de l'immobilisation corporelle.	Comptabilisation en charges.	En l'absence d'activités courantes, l'entité ne fournit aucun service auquel les coûts pourraient être imputés.
Comptabilisation d'une contamination imprévue	N'entre pas dans le champ d'application des propositions.	Comptabilisation en charges.	Seule une contamination prévue est incluse dans les coûts de mise hors service.
Types d'obligations	Comprend les obligations implicites et morales.	Comprend les obligations implicites et morales.	

Types de coûts	Coûts directement attribuables.	Coûts directement attribuables.	
Évaluation	Utilisation d'une technique d'évaluation et d'un taux d'actualisation non prescrits.	Utilisation d'une technique d'évaluation et d'un taux d'actualisation non prescrits.	

ANNEXE B

EXEMPLES

Exploitation pétrolière en mer

Une entité du secteur public exploite un gisement pétrolier en mer et la licence d'exploitation lui impose d'enlever la plate-forme à la fin de sa durée de vie utile et de réhabiliter le fond de la mer. Quatre-vingt-dix pour cent des coûts de mise hors service éventuels correspondent à l'enlèvement de la plate-forme et à la réparation des dommages causés par sa construction et dix pour cent, à l'extraction proprement dite du pétrole. À la date de clôture, la plate-forme a été construite, mais aucun pétrole n'a été extrait.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation – La construction de la plate-forme crée l'obligation juridique, selon les termes de la licence, d'enlever la plate-forme et de réhabiliter le fond de la mer; il s'agit donc d'un fait générateur d'obligation. Toutefois, il n'existe à la date de clôture aucune obligation de remédier aux dommages qui seront causés par l'extraction du pétrole. Il est prévu que des avantages économiques futurs seront abandonnés.

Conclusion – Un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service est comptabilisé, correspondant à la meilleure estimation de quatre-vingt-dix pour cent des coûts éventuels ayant trait à l'enlèvement de la plate-forme et à la réparation des dommages causés par sa construction. Ces coûts sont inclus dans le coût de la plate-forme. Les dix pour cent de coûts liés à l'extraction du pétrole sont comptabilisés en passif lorsque le pétrole est extrait.

Centrale nucléaire

L'exemple qui suit porte sur les dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation des présentes propositions.

Contexte

- Une centrale nucléaire a été construite pour 200 000 000 \$, et on s'attend à ce que sa durée de vie soit de 50 ans.
- Des coûts de mise hors service projetés de 20 000 000 \$ ont été engagés au moment de la construction. Il est projeté que les coûts de mise hors service augmenteront de 500 000 \$ par an du fait de la contamination supplémentaire prévue découlant de l'exploitation de la centrale.
- Les barres de combustible sont considérées comme des composantes et sont inscrites à l'actif dans le coût de la centrale nucléaire à un coût de 5 000 000 \$. Ces barres de combustible doivent être mises hors service tous les 10 ans. Les coûts de mise hors service associés aux barres de combustible s'établissent à 1 000 000 \$. Il

est supposé que les obligations liées à la mise hors service des barres de combustible seront engagées lors de la mise hors service des barres précédentes dans les années 1, 10, 20, 30 et 40 et payées dans les années qui suivent.

- Le taux d'actualisation approprié est de 3 % pour les coûts de mise hors service.
- L'entité du secteur public amortit les immobilisations corporelles et leurs composantes sur leur durée de vie utile selon la méthode linéaire.

Soldes obtenus

Le tableau qui suit indique les soldes, dans les années représentatives, résultant de la comptabilisation des coûts de mise hors service en sus de l'immobilisation corporelle en cause et de l'amortissement ultérieur :

Comptes de l'état de la situation financière	Fin de l'année 1	Fin de l'année 10	Fin de l'année 15	Fin de l'année 30	Fin de l'année 50
<i>Immobilisation corporelle</i>					
- coûts de construction	200 000 000 \$	205 000 000	205 000 000	215 000 000	220 000 000
- coûts de mise hors service engagés lors de la construction (20 000 000 \$)	4 562 142	4 562 142	4 562 142	4 562 142	4 562 142
- coûts de mise hors service résultant de l'exploitation (500 000 \$ par année)	117 475	1 346 721	2 184 910	5 588 929	12 750 828
- coûts de mise hors service liés aux barres de combustible (1 000 000 \$ tous les 10 ans)	744 094	1 488 188	1 488 188	2 976 376	3 720 470
Total	205 423 711 \$	212 397 051	213 235 240	228 127 447	241 033 440
<i>Passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service</i>					
- coûts de mise hors service engagés lors de la construction (20 000 000 \$)	4 699 006 \$	6 131 137	7 107 668	11 073 515	20 000 000
- coûts de mise hors service résultant de l'exploitation (500 000 \$ par année)	117 475	1 532 784	2 665 375	8 305 136	25 000 000
- coûts de mise hors service liés aux barres de combustible (1 000 000 \$ tous les 10 ans)	766 417	1 766 417	862 609	1 766 417	1 000 000
Total	5 582 898 \$	9 430 338	10 635 652	21 145 068	46 000 000
Comptes de l'état des résultats					
	Année 1	Année 10	Année 15	Année 30	Année 50
<i>Charge d'amortissement</i>					
- coûts de construction	4 400 000 \$	4 400 000	4 400 000	4 400 000	4 400 000
- coûts de mise hors service engagés lors de la construction (20 000 000 \$)	91 243	91 243	91 243	91 243	91 243
- coûts de mise hors service résultant de l'exploitation (500 000 \$ par année)	2 350	29 877	52 000	179 111	1 769 034

- coûts de mise hors service liés aux barres de combustible (1 000 000 \$ tous les 10 ans)	74 409	74 409	74 409	74 409	74 409
Total	4 568 002 \$	4 595 529	4 617 652	4 744 763	6 334 686
<i>Charge liée à la mise hors service (c'est-à-dire charge de désactualisation)</i>	162 609 \$	252 997	309 776	594 203	1 339 806
Charge totale	4 730 611 \$	4 848 526	4 927 428	5 338 966	7 674 492

Conclusion

La charge d'amortissement augmentera dans les dernières années lorsque les coûts de mise hors service seront engagés dans le cours normal de l'exploitation de l'immobilisation corporelle. À mesure que l'immobilisation corporelle approche de la fin de sa durée de vie utile, le nombre d'années sur lesquelles les coûts de mise hors service sont amortis diminue. La charge de désactualisation augmente également dans les dernières années, du fait de la valeur temps de l'argent.

© 2014 Comptables professionnels agréés du Canada

Des extraits tirés de cette publication et/ou des liens y conduisant peuvent être utilisés, à condition que soit mentionné clairement le nom complet du conseil, du conseil de surveillance, du comité ou de l'auteur relevant de Normes d'information financière et de certification Canada, et que cette mention renvoie expressément au contenu original. Pour obtenir de l'aide concernant cette mention, veuillez écrire fras-nifc-canada@cpacanada.ca.
