
PUBLIC SECTOR
ACCOUNTING BOARD



CONSEIL SUR
LA COMPTABILITÉ
DANS LE SECTEUR
PUBLIC

Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations

Analyse des questions

Mars 2017

Préparée par les permanents du Conseil sur la comptabilité dans le secteur public

Table des matières

	Paragraphe
Introduction.....	.01-.02
Contexte .....	.03-.05
Détermination du compte de contrepartie débiteur .....	.06-.12
Obligation de désamiantage .....	.13-.15
Immobilisation corporelle entièrement amortie, non amortissable ou non comptabilisée .....	.16-.22
Champ d'application .....	.23-.43
Comptabilisation au niveau des composantes ou au niveau du réseau .....	.44-.45
Recouvrements .....	.46-.48
Évaluation .....	.49-.52
Informations à fournir .....	.53-.55
Dispositions transitoires .....	.56-.57
Autres points .....	.58

Introduction

- .01 La présente analyse des questions a pour objet d'étayer l'exposé-sondage du Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) intitulé «Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations». Elle explique comment les questions importantes soulevées dans les commentaires reçus en réponse à l'énoncé de principes «Obligations liées à la mise hors service» publié par le CCSP ont été prises en compte. Elle expose entre autres :
- a) les différents points de vue sur les questions traitées dans le projet de norme;
 - b) le point de vue du CCSP et les raisons qui le sous-tendent.
- .02 Cette analyse n'est pas publiée sous l'autorité du CCSP. Avant d'adopter la norme définitive, le CCSP délibérera sur les commentaires suscités par l'exposé-sondage.

Contexte

- .03 En août 2014, le CCSP a publié un [énoncé de principes](#). Les répondants ont, de façon générale, appuyé les principes proposés sur les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations et se sont montrés favorables à l'établissement d'une norme portant spécifiquement sur ces obligations.
- .04 Les principales préoccupations formulées par les répondants à l'énoncé de principes concernaient les points suivants :
- a) la détermination du compte de contrepartie débiteur;
 - b) la comptabilisation du coût de mise hors service d'une immobilisation corporelle entièrement amortie, non amortissable ou non comptabilisée;
 - c) le champ d'application des dispositions proposées;
 - d) la comptabilisation d'une obligation liée à la mise hors service au niveau des composantes ou au niveau du réseau;
 - e) la comptabilisation des recouvrements.
- .05 Les répondants ont également formulé des commentaires fort utiles en ce qui a trait aux dispositions sur l'évaluation, aux obligations d'information et aux dispositions transitoires, de même que des observations d'ordre général qui ont aidé le CCSP à clarifier la norme.

Détermination du compte de contrepartie débiteur

- .06 Le deuxième principe exposé dans l'énoncé de principes portait sur l'inscription à l'actif du coût de mise hors service d'une immobilisation. Si la majorité des répondants étaient favorables à cette approche, certains ont dit craindre qu'elle permette le lissage de charges et entraîne l'inscription à l'actif de certains coûts qui ne procurent aucune valeur future. Parmi les répondants qui ont dit approuver l'approche de l'inscription à l'actif, plusieurs ont fait observer que le test de dépréciation risquait de poser problème. Selon eux, il se pourrait que les immobilisations soient surévaluées, car les indications sur la dépréciation que contient le Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public (Manuel du secteur public) ne prennent pas en compte l'inscription à l'actif du coût de mise hors service des immobilisations.
- .07 À la lumière des arguments des répondants, le CCSP a décidé de revoir la comptabilisation des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles faisant l'objet d'un usage productif. Il a donc examiné cinq autres approches, dont certaines avaient été proposées par les répondants, en soupesant leur incidence sur la reddition de comptes et la prise de décisions, leur cohérence avec le Manuel du secteur public et les normes établies par d'autres normalisateurs, de même que l'assentiment qu'elles sont susceptibles de recueillir. Ces approches étaient les suivantes :
- a) la passation en charges de tous les coûts de mise hors service;
 - b) la comptabilisation progressive du coût de mise hors service à titre de passif et de charge sur la durée de vie utile de l'immobilisation corporelle en cause;
 - c) la présentation de l'obligation liée à la mise hors service déduction faite du coût de mise hors service inscrit à l'actif;
 - d) la comptabilisation du coût de mise hors service dans les sorties de ressources reportées;
 - e) l'inscription à l'actif des coûts de mise hors service directement rattachés à l'acquisition, à la construction, au développement ou à la mise en valeur de l'immobilisation en cause, et la passation en charges de ceux rattachés à son utilisation normale.
- .08 Le CCSP est d'avis que la comptabilisation du coût de mise hors service dans les sorties de ressources reportées ne serait pas conforme au cadre conceptuel actuel et que la comptabilisation de l'obligation liée à la mise hors service déduction faite du coût de mise hors service inscrit à l'actif manquerait de transparence. L'approche de la passation en charges, bien que valide sur le plan

conceptuel, risque de ne pas recueillir l'assentiment général et ne serait pas en adéquation avec les travaux d'autres normalisateurs. La comptabilisation progressive du passif est une approche viable étayée par les travaux du Federal Accounting Standards Advisory Board des États-Unis et conforme à l'approche adoptée dans le chapitre SP 3270, PASSIF AU TITRE DES ACTIVITÉS DE FERMETURE ET D'APRÈS-FERMETURE DES DÉCHARGES CONTRÔLÉES DE DÉCHETS SOLIDES. Elle entraînerait toutefois une sous-évaluation du passif, car celui-ci serait comptabilisé progressivement en fonction de l'utilisation de l'immobilisation à laquelle il se rattache plutôt qu'au moment où il est engagé.

- .09 L'approche qui consiste à inscrire à l'actif les coûts de mise hors service directement rattachés à l'acquisition, à la construction, au développement ou à la mise en valeur de l'immobilisation en cause et à passer en charges ceux qui se rattachent à son utilisation normale a été considérée comme viable. Elle respecte non seulement la définition du coût énoncée au chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES, mais aussi le concept selon lequel les coûts de mise hors service directement rattachés à l'acquisition, à la construction, au développement ou à la mise en valeur d'une immobilisation corporelle ne sont pas différents des autres coûts engagés ou à engager pour préparer cette dernière aux fins de son utilisation prévue. De plus, la passation en charges des coûts de mise hors service directement rattachés à l'utilisation normale est cohérente avec le traitement comptable préconisé dans le chapitre SP 3270. Cette approche atténue en outre le risque de surévaluation des immobilisations et de distorsion de leur véritable valeur de service, qui était l'une des préoccupations exprimées par les participants.
- .10 Bien que cette approche présente de nombreux avantages, le CCSP craignait qu'elle donne lieu à un débat sur les types de coûts pouvant être inscrits à l'actif ou devant au contraire être passés en charges. Le CCSP estime aussi que cette approche est compliquée, susceptible de poser des problèmes d'ordre pratique et possiblement incompatible avec les indications de certains autres normalisateurs.
- .11 Le CCSP a conclu que l'inscription à l'actif du coût de mise hors service d'une immobilisation corporelle faisant l'objet d'un usage productif était l'approche la plus appropriée pour les raisons suivantes :
- a) le coût de mise hors service est un coût nécessaire qui fait partie intégrante de la détention et de l'exploitation d'une immobilisation corporelle;
 - b) le coût de mise hors service ne constitue pas un actif distinct, car il ne procure en soi aucun avantage économique futur précis. L'avantage économique futur associé à ce coût, c'est l'actif productif qui le procure lorsqu'il est utilisé dans le cadre des activités de l'entité du secteur public;

-
- c) l'inscription à l'actif du coût de mise hors service fournit des informations utiles pour la reddition de comptes et la prise de décisions;
 - d) l'inscription à l'actif du coût de mise hors service concorde avec l'approche adoptée par l'International Public Sector Accounting Standards Board, le Conseil des normes comptables, l'International Accounting Standards Board et le Financial Accounting Standards Board des États-Unis;
 - e) l'inscription à l'actif du coût de mise hors service a recueilli l'assentiment de la majorité des répondants.
- .12 Comme les répondants, le CCSP estime que la meilleure façon de remédier au problème de la dépréciation serait d'élaborer des indications sur le sujet hors du cadre de la norme proposée.

Obligation de désamiantage

- .13 Deux répondants ont exprimé leur désaccord avec le traitement appliqué au désamiantage au paragraphe .38 de l'énoncé de principes. Selon eux, aucun passif n'est engagé tant que l'entité n'a pas décidé de rénover le bâtiment, car les dispositions en vigueur n'exigent le désamiantage que si le bâtiment fait l'objet de travaux importants.
- .14 Partout au Canada, une réglementation très stricte exige que l'amiante soit enlevé et mis au rebut d'une manière particulière. Comme il est indiqué dans l'énoncé de principes et expliqué dans l'exposé-sondage, le fait générateur de l'obligation n'est pas la rénovation du bâtiment contenant de l'amiante, mais bien l'acquisition, la construction, le développement ou la mise en valeur de ce bâtiment. Il en est ainsi parce que dès lors qu'elle acquiert, construit, développe ou met en valeur une immobilisation corporelle contenant de l'amiante, l'entité assume l'obligation juridique d'enlever l'amiante et de le mettre au rebut. Elle peut différer le règlement de l'obligation, mais elle n'en est pas dispensée pour autant. En effet, elle devra tôt ou tard enlever l'amiante et le mettre au rebut, car l'immobilisation corporelle contenant de l'amiante ne durera pas éternellement.
- .15 Les dispositions proposées s'appliquent malgré l'incertitude entourant le moment du règlement de l'obligation liée à la mise hors service. Cette incertitude peut toutefois avoir une incidence sur l'évaluation du passif comptabilisé au titre de l'obligation. Une telle évaluation 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. Les incertitudes touchant l'évaluation du passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation sont présentées conformément aux dispositions du chapitre SP 2130, INCERTITUDE RELATIVE À LA MESURE.

Immobilisation corporelle entièrement amortie, non amortissable ou non comptabilisée

- .16 Les répondants ont demandé au CCSP de clarifier la façon de comptabiliser le coût de mise hors service d'une immobilisation corporelle entièrement amortie, non amortissable ou non comptabilisée.
- .17 Une obligation liée à la mise hors service peut porter sur une immobilisation corporelle qui a été entièrement amortie, mais qui fait encore l'objet d'un usage productif. Pour la comptabilisation du coût de mise hors service d'une telle immobilisation, le CCSP a considéré les trois options suivantes :
 - a) l'ajout du coût de mise hors service à la valeur comptable de l'immobilisation corporelle en cause et l'amortissement de ce coût sur la durée de vie utile restante de l'immobilisation corporelle;
 - b) l'ajustement du solde d'ouverture et du cumul des amortissements de l'immobilisation corporelle en cause;
 - c) la réévaluation de la durée de vie utile de l'immobilisation corporelle en cause et la comptabilisation de l'ajustement comme une correction d'erreur selon les indications du chapitre SP 2120, MODIFICATIONS COMPTABLES.
- .18 La deuxième option n'a pas été jugée appropriée, car l'ajustement n'aurait pas d'incidence sur l'état des résultats (le montant serait crédité directement au cumul des amortissements plutôt qu'à la dotation aux amortissements).
- .19 La troisième option pourrait être viable, mais difficilement applicable dans certaines situations, notamment lorsqu'une entité du secteur public assume une obligation à l'égard d'une immobilisation corporelle pour laquelle il n'existe aucun coût historique. De plus, ce traitement comptable ne serait applicable que si l'entité conclut que l'ajustement découle d'une erreur et non d'une révision d'estimation.
- .20 Le CCSP estime donc que la première option est la plus appropriée. Elle est conforme au principe selon lequel le coût total d'une immobilisation corporelle est constitué du coût historique de celle-ci, majoré du coût de sa mise hors service, de même qu'aux dispositions sur les révisions d'estimations du chapitre SP 2120, MODIFICATIONS COMPTABLES. Elle est également plus pratique que la troisième option et plus transparente que la deuxième.
- .21 Une obligation liée à la mise hors service peut porter sur une immobilisation corporelle non comptabilisée qui fait encore l'objet d'un usage productif. Dans

un tel cas, le CCSP estime que le coût de mise hors service devrait être passé en charges, car l'immobilisation en cause n'a pas de coût historique auquel on pourrait le rattacher. Ce traitement est conforme au principe selon lequel le coût de mise hors service ne procure un potentiel de service qu'en conjonction avec le coût historique de l'immobilisation corporelle en cause. Pris isolément, le coût de mise hors service ne procure aucun potentiel de service.

- .22 Les répondants ont demandé au CCSP d'ajouter des indications sur les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles non amortissables. Le CCSP n'a pu relever d'exemples de telles obligations. Il a trouvé des exemples d'obligations liées à la mise hors service d'immobilisations non amortissables, mais ces immobilisations étaient en fait associées à d'autres immobilisations qui, elles, étaient amortissables. Prenons, par exemple, le cas d'une entité qui doit aménager une décharge pour pouvoir utiliser un terrain à des fins d'entreposage. Dans ce cas, l'obligation liée à la mise hors service se rapporte en fait à la décharge et non au terrain. Faute d'exemples pertinents d'obligations liées à la mise hors service d'immobilisations non amortissables, le CCSP a décidé de ne pas élaborer d'indications particulières sur ce sujet. Par conséquent, ce sont les principes généraux de comptabilisation et de répartition des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations qui s'appliqueraient à de telles obligations.

Champ d'application

- .23 La majorité des répondants ont convenu qu'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation devrait être comptabilisé lorsqu'il existe une obligation juridique, implicite ou morale. Toutefois, certains répondants ont fait remarquer que la détermination de l'existence d'une obligation implicite ou morale reposait sur des critères hautement subjectifs. Ils ne voyaient pas comment un gouvernement pouvait contracter une obligation implicite ou morale liée à la mise hors service d'une immobilisation sans qu'il y ait d'accord juridique ou de dispositions législatives. Ces répondants ont demandé au CCSP de limiter le champ d'application de la norme proposée aux obligations juridiques seulement.
- .24 Le CCSP considère qu'il est important d'assurer la cohérence entre les indications du Manuel du secteur public. Il a aussi tenu compte du risque que le passif soit sous-évalué si le champ d'application était limité aux obligations juridiques. Il estime en outre que la nécessité de faire appel au jugement professionnel n'est pas une raison de ne pas comptabiliser les obligations implicites ou morales. Cela dit, il n'a pas pu relever d'exemples d'obligations implicites ou morales liées à la mise hors service d'immobilisations dont aurait pu traiter la norme proposée. Il n'a pas non plus pu voir de quelle façon des indications pourraient être élaborées pour aider les entités du secteur public qui

appliquent la norme à distinguer les obligations implicites ou morales des intentions de la direction. Le CCSP s'est penché sur l'incidence que pourrait avoir l'absence d'indications utiles à ce sujet. Il a conclu que cela pourrait donner lieu à des débats entre préparateurs et auditeurs quant à l'existence d'un passif et occasionner de ce fait des travaux inutiles. Par conséquent, le CCSP a limité le champ d'application aux obligations juridiques, y compris celles découlant de l'irrecevabilité fondée sur une promesse. Cette approche correspond par ailleurs à celle d'autres normalisateurs.

- .25 Certains répondants ont demandé au CCSP s'il ne serait pas préférable qu'une seule et même norme traite de toutes les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations, ce qui comprendrait les obligations assumées par l'entité et les obligations liées aux décharges contrôlées actuellement couvertes par le chapitre SP 3270.
- .26 Comme la majorité des répondants, le CCSP a conclu que les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations non contrôlées par l'entité devraient être exclues du champ d'application de la norme proposée. Cela tient au fait que c'est l'approche de l'inscription à l'actif qui a été retenue pour la comptabilisation du coût de mise hors service, traitement qui est conforme au principe selon lequel ce coût ne procure un avantage économique futur qu'en conjonction avec le coût de l'immobilisation corporelle en cause. Pris isolément, le coût de mise hors service ne procure pas un tel avantage. Par conséquent, si l'obligation de l'entité du secteur public concerne la mise hors service d'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 d'une immobilisation aux fins de la norme proposée.
- .27 Le CCSP s'est par ailleurs demandé s'il était justifié que les obligations liées à la mise hors service de décharges contrôlées fassent l'objet d'une norme distincte et d'un traitement comptable différent. Tout comme la norme proposée, le chapitre SP 3270 traite d'obligations juridiques liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles contrôlées par une entité du secteur public. Selon le CCSP, si ces deux normes présentent des traitements comptables différents, c'est surtout parce qu'elles n'ont pas été élaborées au même moment et que les traitements possibles n'étaient donc pas les mêmes¹. La majorité des autres normalisateurs dont le CCSP a examiné les travaux n'ont publié qu'une seule et même norme pour toutes les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations, y compris celles concernant les décharges contrôlées.

¹ Au moment de la publication du chapitre SP 3270, les immobilisations corporelles n'avaient pas encore été définies.

-
- .28 Le CCSP a donc conclu qu'il fallait appliquer le même traitement comptable aux coûts de fermeture et d'après-fermeture d'une décharge contrôlée de déchets solides et aux autres obligations liées à la mise hors service couvertes par la norme proposée. Pour ce faire, il a considéré les deux options suivantes :
- a) étendre le champ d'application de la norme proposée aux coûts de fermeture et d'après-fermeture et retirer le chapitre SP 3270;
 - b) modifier les indications du chapitre SP 3270 de sorte qu'elles concordent avec celles de la norme proposée.
- .29 Le CCSP est d'avis que la première option est celle qui sert le mieux l'intérêt public. Autrement, deux normes distinctes couvriraient des obligations de même nature, ce qui pourrait prêter à confusion et créer des doublons.
- .30 Le retrait du chapitre SP 3270 ne serait toutefois pas sans conséquence :
- a) Les obligations seraient comptabilisées plus tôt, car le passif ne serait plus comptabilisé progressivement en fonction de l'utilisation de l'immobilisation en cause, mais plutôt dès l'acquisition, la construction, le développement, la mise en valeur ou l'utilisation normale de l'immobilisation en cause. Cela signifie que la dette nette augmenterait elle aussi plus tôt.
 - b) Les coûts comptabilisés au titre des immobilisations augmenteraient, car le coût de mise hors service d'une immobilisation corporelle faisant l'objet d'un usage productif serait ajouté à la valeur comptable de l'immobilisation en cause au lieu d'être passé en charges.
 - c) Les coûts se rapportant à une décharge désaffectée seraient exclus du champ d'application de la norme proposée, car cette dernière ne s'appliquerait qu'aux actifs faisant l'objet d'un usage productif.
 - d) Comme la norme proposée concerne divers types d'immobilisations et non seulement les décharges contrôlées, son application pourrait reposer encore davantage sur l'exercice du jugement professionnel.
 - e) Il serait nécessaire de modifier certaines notes complémentaires pour refléter le changement de traitement comptable.
- .31 Selon le CCSP, il est important d'assurer la cohérence des principes comptables qui sont appliqués à des opérations semblables et cela implique forcément un changement de traitement comptable. Toutefois, afin de s'assurer qu'aucune question importante ne lui a échappé, le CCSP a demandé que les parties prenantes qui devraient être les plus touchées par le retrait du chapitre SP 3270, c'est-à-dire les administrations locales, soient consultées. La consultation a eu lieu et les commentaires des administrations locales ont été pris en compte lors de l'élaboration de l'exposé-sondage. Ainsi, des exemples concrets ont été ajoutés pour illustrer l'application de la norme

-
- proposée aux coûts se rapportant à une décharge contrôlée. Le CCSP a en outre repris et mis à jour les obligations d'information pertinentes du chapitre SP 3270. Les dispositions proposées étant fondées sur des principes, il se pourrait que leur application repose encore davantage sur l'exercice du jugement professionnel.
- .32 L'énoncé de principes ne visait que les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles faisant l'objet d'un usage productif. Or, le CCSP a étendu le champ d'application de la norme proposée aux obligations liées à la mise hors service d'immobilisations ne faisant plus l'objet d'un usage productif pour y inclure les coûts se rapportant à une décharge désaffectée. Cette amélioration réjouira par ailleurs certains répondants qui avaient exprimé leur préférence pour un champ d'application plus vaste.
- .33 L'élargissement du champ d'application de la norme proposée aurait une incidence sur le champ d'application du chapitre SP 3260, PASSIF AU TITRE DES SITES CONTAMINÉS, comme le montrent les modifications corrélatives qu'il est proposé d'apporter au paragraphe SP 3260.06. Les obligations liées à la contamination attendue d'immobilisations corporelles ne faisant plus l'objet d'un usage productif seraient en effet exclues du champ d'application de ce chapitre.
- .34 Compte tenu de ces changements, le CCSP a jugé important d'exposer clairement les limites respectives du chapitre proposé et du chapitre SP 3260. Selon le cas, les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations faisant ou non encore l'objet d'un usage productif pourraient être couvertes par l'une ou l'autre de ces deux normes.
- .35 Pour déterminer si c'est la norme proposée ou le chapitre SP 3260 qui s'appliquerait à une situation donnée, il est nécessaire d'exercer son jugement professionnel. Il y a trois principaux critères à considérer :
- a) le fait à l'origine de l'obligation de mise hors service ou d'assainissement;
 - b) la nature de l'obligation;
 - c) l'ampleur de la contamination.
- .36 La norme proposée s'appliquerait aux obligations liées à la mise hors service découlant de l'acquisition, de la construction, du développement, de la mise en valeur ou de l'utilisation normale d'une immobilisation. Ces obligations sont prévisibles, en ce qu'elles sont probables ou inévitables. Elles ne comprennent donc pas les coûts liés à l'usage inapproprié d'une immobilisation corporelle ni ceux découlant d'un événement imprévu comme une contamination inattendue. Ces coûts entrent toutefois dans le champ d'application du chapitre SP 3260. Par ailleurs, selon le chapitre SP 3260, une obligation d'assainissement ne peut
-

-
- exister que s'il y a contamination, alors qu'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation ne découle pas nécessairement de l'existence d'une contamination.
- .37 Les deux normes se distinguent aussi par la nature des obligations qu'elles visent. La norme proposée ne vise que les obligations juridiquement exécutoires liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles de l'entité, alors que le chapitre SP 3260 vise à la fois les obligations juridiques et les obligations que l'entité assume volontairement.
- .38 En outre, l'existence d'une contamination qui dépasse une norme environnementale à la date des états financiers est une condition nécessaire pour la comptabilisation d'un passif selon le chapitre SP 3260. On ne trouve pas cette exigence dans la norme proposée.
- .39 Pour clarifier les limites respectives de la norme proposée et du chapitre SP 3260, le CCSP a ajouté un arbre de décision et expliqué ce qu'on entend par «utilisation normale». Il propose aussi d'apporter des modifications corrélatives au chapitre SP 3260.
- .40 Les répondants ont par ailleurs demandé au CCSP de fournir des indications d'ordre général qui préciseraient les types d'activités de mise hors service visées par la norme proposée. Plusieurs ont remis en question l'exclusion de certaines activités (telles que la génération de déchets et de sous-produits) ou demandé des précisions à ce sujet. Le CCSP a donc ajouté, dans l'exposé-sondage, d'autres indications et une définition des activités de mise hors service. Selon cette définition, seules les activités se rapportant à la mise hors service d'une immobilisation corporelle constituent des activités de mise hors service. Cela signifie que les coûts liés aux obligations créées par les déchets ou les sous-produits générés par l'immobilisation corporelle n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions proposées, puisqu'ils ne sont pas associés à la mise hors service de l'immobilisation corporelle, mais plutôt au nettoyage d'un déchet ou d'un sous-produit. Par exemple, l'utilisation d'une centrale nucléaire peut générer des déchets radioactifs devant être éliminés. Les coûts liés à l'élimination de ces déchets ne se rapportent pas à la mise hors service de l'immobilisation corporelle, mais plutôt au nettoyage d'un déchet ou d'un sous-produit.
- .41 De même, les travaux qui sont nécessaires pour préparer une immobilisation corporelle en vue d'une nouvelle utilisation, mais qui dépassent le cadre de sa mise hors service, ne sont pas considérés comme des activités de mise hors service et n'entrent donc pas dans le champ d'application de la norme proposée. Par exemple, dans le cas d'une entité du secteur public qui convertirait une carrière de gravier en parc, seules les activités se rapportant à la mise hors service de la carrière seraient couvertes par la norme proposée.

-
- .42 Un répondant a en outre remis en question l'exclusion des coûts liés à l'usage inapproprié d'une immobilisation corporelle. Ces coûts ont été exclus du champ d'application de la norme proposée, parce que ce ne sont pas des coûts liés à l'acquisition, à la construction, au développement, à la mise en valeur ou à l'utilisation normale de l'immobilisation corporelle. Ils sont fondamentalement imprévisibles. Par exemple, une contamination plus ou moins importante peut être inhérente à l'exploitation normale d'une centrale électrique, mais il n'en va pas de même pour un accident catastrophique causé par le non-respect des procédures de sécurité. L'obligation de remise en état après un accident catastrophique n'est donc pas comprise dans le champ d'application de la norme proposée. Cela ne veut pas dire qu'une telle obligation ne donne pas lieu à un passif, mais simplement qu'elle n'est pas couverte par la norme proposée.
- .43 Les répondants ont formulé d'autres suggestions visant la clarification du champ d'application de la norme proposée. Le CCSP a examiné toutes ces suggestions et retenu les plus utiles.

Comptabilisation au niveau des composantes ou au niveau du réseau

- .44 L'énoncé de principes proposait que l'obligation liée à la mise hors service soit comptabilisée au niveau des composantes individuelles, peu importe la façon dont l'immobilisation corporelle était comptabilisée. Le CCSP avait estimé qu'il s'agissait de la meilleure façon de refléter le coût annuel d'une telle obligation, car la comptabilisation au niveau du réseau risquait de donner lieu au rétrochargement des coûts à des périodes ultérieures. Si la majorité des répondants étaient en accord avec cette approche, certains ont fait observer qu'elle pourrait poser des problèmes d'application aux entités qui n'isolent pas les composantes de leurs immobilisations. Des répondants ont par ailleurs relevé que cette approche pourrait entraîner une incohérence entre le traitement comptable appliqué à l'obligation liée à la mise hors service et celui appliqué à l'immobilisation en cause. Certains ont suggéré de permettre aux entités de choisir de répartir le coût de mise hors service au niveau du réseau ou au niveau des composantes.
- .45 Le CCSP estime que l'amortissement sur la durée de vie utile de la composante, plutôt que sur la durée de vie du réseau, repose sur des bases plus solides et fournit des informations plus justes sur le coût. Toutefois, il reconnaît que cette approche peut poser des difficultés pratiques et entraîner une incohérence avec le paragraphe .12 du chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES, qui permet de comptabiliser une immobilisation corporelle au niveau du réseau ou au niveau de ses

composantes. Le CCSP est arrivé à la conclusion que la façon de répartir le coût de mise hors service devrait être déterminée en fonction, d'une part, de l'utilité que l'entité retirerait des informations obtenues et, d'autre part, du coût à engager pour réunir et tenir à jour les informations par rapport aux avantages qui en découlent. Par conséquent, il a modifié les dispositions proposées pour permettre aux entités de choisir de répartir le coût de mise hors service au niveau du réseau ou au niveau des composantes. Qu'elle soit faite au niveau du réseau ou des composantes, la répartition du coût de mise hors service doit toutefois concorder avec celle employée pour la comptabilisation de l'immobilisation corporelle en cause.

Recouvrements

- .46 Selon l'énoncé de principes, lorsqu'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation peut être réduit par une demande d'indemnisation à l'encontre d'une tierce partie, le montant du recouvrement constitue un actif distinct et ne doit pas être porté en déduction du passif. La majorité des répondants ont exprimé leur accord avec ce principe. D'autres estimaient qu'il fallait tenir compte des recouvrements pour établir la meilleure estimation des dépenses nécessaires à la mise hors service. Plus de la moitié des répondants ont signalé que les dispositions proposées n'étaient pas cohérentes avec les indications du chapitre SP 3260 et du chapitre SP 3300, PASSIFS ÉVENTUELS, qui stipulent qu'un recouvrement constitue un élément du passif et qu'il doit donc être pris en compte dans l'évaluation de ce montant.
- .47 Le CCSP convient que le traitement des recouvrements doit être cohérent avec les principes du Manuel du secteur public. Or, dans ce cas-ci, c'est au chapitre SP 3210, ACTIFS, ou au chapitre SP 3320, ACTIFS ÉVENTUELS, qu'il faut se reporter.
- .48 Le chapitre SP 3300, PASSIFS ÉVENTUELS, qui fournit des indications générales sur les passifs éventuels, permet de porter un recouvrement en diminution du passif afférent si le recouvrement est probable. Ainsi, dans le cas où un recouvrement et le passif auquel il se rapporte sont exposés aux mêmes risques, il peut être approprié de prendre en compte le recouvrement dans l'évaluation du passif. Toutefois, dans le cas d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation, il y a généralement deux contreparties différentes et il n'existe pas de droit juridique d'opérer compensation. De plus, l'obligation et le recouvrement ne sont pas exposés aux mêmes risques. Par conséquent, le recouvrement d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation ne doit pas être porté en déduction du passif. Le même raisonnement s'applique dans le cas d'un recouvrement se rapportant à un passif au titre de l'assainissement d'un site contaminé. Le CCSP propose donc

d'apporter des modifications corrélatives en ce sens au chapitre SP 3260, PASSIF AU TITRE DES SITES CONTAMINÉS.

Évaluation

- .49 La plupart des répondants ont convenu 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. Ils étaient d'accord pour dire que l'application d'une technique d'actualisation constitue souvent la meilleure méthode pour évaluer un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation, mais pas dans toutes les circonstances. Certains répondants ont suggéré au CCSP d'énoncer les diverses techniques d'évaluation auxquelles les entités auraient normalement recours pour évaluer une obligation de mise hors service et de préciser les circonstances dans lesquelles chacune de ces techniques serait appropriée. Des répondants ont également demandé au CCSP d'énumérer les facteurs à prendre en considération pour déterminer le taux d'actualisation approprié.
- .50 Après s'être repenché sur la question, le CCSP a réitéré sa décision de ne pas prescrire de technique d'évaluation afin de laisser une certaine latitude aux entités. Le CCSP a également maintenu sa décision de ne pas prescrire la façon de déterminer le taux d'actualisation approprié, parce que celui-ci peut dépendre de facteurs propres à l'entité et de la technique d'actualisation utilisée. Bien qu'il pourrait être utile d'ajouter des indications d'ordre général sur les techniques d'évaluation et les données connexes dans le Manuel du secteur public, le CCSP a conclu qu'il ne serait pas approprié de le faire dans le cadre de la norme proposée.
- .51 Un répondant a exprimé des réserves sur la pertinence de procéder à des mises à jour régulières du taux d'actualisation, celles-ci pouvant entraîner une certaine volatilité. Un autre répondant a fait observer que les dispositions proposées n'expliquaient pas pourquoi il convient d'inscrire à l'actif les variations annuelles du passif qui découlent d'une révision du taux d'actualisation.
- .52 Comme un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service est généralement un passif à long terme, l'évaluation de son montant risque de changer à mesure que de nouvelles informations deviennent disponibles. Bien que cela puisse entraîner une certaine volatilité, il est essentiel de tenir compte des nouvelles informations pour présenter la meilleure estimation du passif. De plus, comme le coût de mise hors service d'une immobilisation est inscrit à l'actif lors de sa comptabilisation initiale, les variations résultant d'une révision de l'échéancier ou du montant des flux de trésorerie non actualisés par rapport à l'estimation initiale, ou d'une révision du taux d'actualisation, doivent être

comptabilisées de la même manière. Cependant, à partir du moment où l'immobilisation corporelle est mise hors service, toutes les modifications apportées à l'estimation du passif doivent être passées en charges.

Informations à fournir

- .53 Les répondants ont accueilli favorablement les obligations d'information proposées. Le principal problème relevé concernait l'alinéa d) du principe 8, qui exigeait la présentation d'un rapprochement entre la valeur comptable totale d'ouverture et de clôture du passif. Certains répondants se sont plaints de la lourdeur de cette exigence, mais le CCSP demeure convaincu de sa pertinence, car elle fournit des informations utiles sur la variation du solde du passif d'une période à l'autre.
- .54 À la suggestion des participants, le CCSP a modifié les dispositions sur les informations à fournir pour :
- a) ajouter une obligation d'information sur les recouvrements;
 - b) indiquer que les motifs justifiant la non-comptabilisation d'un passif doivent être fournis seulement lorsque l'entité du secteur public n'est pas en mesure d'établir une estimation raisonnable du montant du passif (voir l'alinéa SP 3280.64 f) de l'exposé-sondage).
- .55 Le CCSP a également :
- a) précisé qu'il est exceptionnel qu'une entité du secteur public ne soit pas en mesure d'établir une estimation raisonnable du montant du passif;
 - b) bonifié les obligations d'information par l'ajout d'éléments pertinents tirés du chapitre SP 3270, qui sera retiré.

Dispositions transitoires

- .56 Un répondant a fait remarquer que des entités du secteur public pourraient avoir à modifier considérablement leurs systèmes et leurs processus pour recueillir les informations requises par la norme proposée. Le CCSP a établi les dispositions transitoires en tenant compte de la complexité de la norme proposée ainsi que des autres difficultés que pose le retrait du chapitre SP 3270. Pour faciliter les choses, le CCSP propose de fixer une date de transition relativement éloignée et de permettre aux entités du secteur public d'appliquer des dispositions transitoires.
- .57 Selon le chapitre SP 2120, MODIFICATIONS COMPTABLES, une entité du secteur public qui modifie une méthode comptable pour se conformer à de nouvelles normes comptables du secteur public peut choisir l'application rétroactive ou l'application prospective. Pour faciliter encore davantage la

transition, le CCSP propose de permettre à l'entité du secteur public d'opter pour une application prospective, une application rétroactive ou encore une application rétroactive simplifiée. Cette dernière permettrait à l'entité qui le désire d'appliquer les mêmes méthodes comptables d'une période à l'autre. L'entité optant pour l'application rétroactive simplifiée serait tenue de retraiter les états financiers des périodes antérieures, mais ne serait pas obligée de tout retraiter comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

Autres points

- .58 Certains répondants ont suggéré au CCSP de modifier des exemples qui leur semblaient inappropriés et d'en ajouter d'autres qu'ils jugeaient plus pertinents. Ces suggestions ont été prises en compte lors de l'élaboration de l'exposé-sondage.

© 2017 Comptables professionnels agréés du Canada

Des extraits 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 à fras-nifc-canada@cpacanada.ca.
