

Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations

Août 2018

Chapitre SP 3280

**Manuel de comptabilité de CPA Canada pour
le secteur public**

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

Avant-propos

La mise à jour numéro 46 du Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public, publiée en août 2018, comporte le nouveau chapitre SP 3280, OBLIGATIONS LIÉES À LA MISE HORS SERVICE D'IMMOBILISATIONS.

Les Bases des conclusions ont pour principal objectif d'indiquer comment le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) est parvenu à ses conclusions. Ces documents exposent également les points importants soulevés dans les commentaires reçus en réponse aux exposés-sondages et indiquent comment le CCSP a résolu les problèmes soulevés.

Les Bases des conclusions visent à aider les utilisateurs, préparateurs et auditeurs d'états financiers ainsi que les autres parties intéressées par l'information financière du secteur public à comprendre la logique suivie par le CCSP lors de l'élaboration de normes.

Le présent document a été préparé par les permanents du CCSP. Il ne fait partie ni du Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public, ni des principes comptables généralement reconnus (PCGR) du secteur public. D'ailleurs, les Bases des conclusions ne comportent aucune indication sur l'application du chapitre ou de la note d'orientation dont elles traitent.

Août 2018

TABLE DES MATIÈRES

	Paragraphe
Contexte	1-4
Objet et champ d'application	5-38
Immobilisations contrôlées par l'entité	6
Obligations juridiques.....	7-10
Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations portant sur des décharges contrôlées.....	11-26
Lien avec le chapitre SP 3260, PASSIF AU TITRE DES SITES CONTAMINÉS	27-35
Obligations exclues du champ d'application	36-38
Comptabilisation d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation	39-43
Obligation de désamiantage	39-43
Comptabilisation et répartition du coût de mise hors service d'une immobilisation	44-63
Détermination du compte de contrepartie débiteur	44-49
Moins-values.....	50-51
Répartition du coût de mise hors service	52-55
Obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation corporelle entièrement amortie, non amortissable ou non comptabilisée	56-61
Comptabilisation en charges du coût de mise hors service	62-63
Évaluation	64-67
Recouvrements	68-69
Présentation et informations à fournir	70-72
Dispositions transitoires	73-74
Autres points	75

CONTEXTE

- 1 Les lois et règlements actuels obligent les entités du secteur public à prendre des mesures particulières à l'égard de certaines immobilisations corporelles arrivées en fin de vie utile : déclasser des réacteurs nucléaires, enlèvement de l'amiante, mise hors service de décharges contrôlées ou de matériel médical (comme les appareils à rayons X ou les appareils d'IRM), etc. L'obligation peut aussi découler d'un contrat ou d'une décision judiciaire.
- 2 Avant la publication du chapitre SP 3280, il n'y avait pas d'indications précises sur la comptabilisation des différents types d'obligations liées à la mise hors service d'immobilisations. Le chapitre SP 3260, PASSIF AU TITRE DES SITES CONTAMINÉS, traite des passifs liés à la contamination de sites, et 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.
- 3 En l'absence d'une norme sur les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations, les préparateurs et les auditeurs sont obligés de se reporter au chapitre SP 1150, PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS. Même si les méthodes retenues sont censées concorder avec les concepts et méthodes des chapitres SP 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, et SP 3200, PASSIFS, cette approche peut entraîner 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 d'une immobilisation, à la façon dont le passif au titre de cette obligation est évalué et comptabilisé, et au moment auquel sont effectuées l'évaluation et la comptabilisation.
- 4 Le CCSP a conclu que l'élaboration d'une norme sur les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations contribuerait à améliorer l'uniformité dans la comptabilisation de ces obligations. L'information fournie aux utilisateurs sur les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles s'en trouverait elle aussi améliorée. Par exemple, les utilisateurs pourraient mieux comprendre les revenus que l'entité devra dégager pour pouvoir s'acquitter de ses obligations futures et le coût total d'une immobilisation corporelle.

OBJET ET CHAMP D'APPLICATION

- 5 Le chapitre SP 3280 s'applique aux obligations liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles contrôlées par une entité du secteur public qui font ou non encore l'objet d'un usage productif. Seules les obligations juridiques, y compris celles découlant de l'irrecevabilité fondée sur une promesse, font partie du champ d'application de ce chapitre.

Immobilisations contrôlées par l'entité

- 6 Le CCSP a conclu que les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles non contrôlées par l'entité devaient être exclues du champ d'application de la norme proposée, et la majorité des répondants à l'énoncé de principes et à l'exposé-sondage étaient du même avis. 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 aucun avantage économique futur. 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 y a un passif, mais pas d'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation aux fins de la norme.

Obligations juridiques

- 7 Seules les obligations juridiques, y compris celles découlant de l'irrecevabilité fondée sur une promesse, font partie du champ d'application de ce chapitre. La plupart des répondants à l'exposé-sondage ont approuvé cette approche, mais certains étaient d'avis que, par souci d'uniformité avec les chapitres SP 3200 et SP 3260 et avec le cadre conceptuel, le champ d'application devait aussi inclure les obligations implicites ou morales. Selon ces répondants, le fait de restreindre le champ d'application aux obligations juridiques limite l'exercice du jugement professionnel et risque d'aboutir à la communication d'informations trompeuses. Certains répondants ont aussi demandé l'ajout d'indications et d'exemples portant sur les obligations implicites et morales.
- 8 Il y a une très grande part de subjectivité lorsqu'on détermine s'il existe des obligations implicites ou morales, surtout dans les cas très précis qui entrent dans le champ d'application de la norme. En effet, la norme s'applique uniquement aux obligations qui concernent les immobilisations corporelles contrôlées par l'entité. Elle ne s'applique pas aux situations où il y a prise en charge d'une responsabilité, ce qui fait que les cas dans lesquels on pourrait considérer qu'il existe des obligations implicites ou morales sont limités. Par ailleurs, le CCSP n'a pas pu voir de quelle façon il aurait pu élaborer des indications pour aider les entités du secteur public qui appliquent la norme à distinguer les obligations implicites ou morales des intentions de la direction. Par exemple, il est difficile de savoir dans quelle mesure une partie doit s'être fiée à la décision de la direction de mettre hors service une immobilisation corporelle pour qu'on puisse conclure à l'existence d'une obligation. Le CCSP s'est aussi 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.
- 9 Deux répondants ont avancé que la construction d'un pont pouvait créer une obligation implicite de mise hors service relativement à ce pont. Toutefois, les infrastructures comme les ponts, les routes, et les réseaux d'égout ne sont pas, de façon générale, mises hors service de manière permanente. Elles font plutôt l'objet d'un entretien et, au besoin, sont remplacées au terme de leur durée de vie utile. Le remplacement courant n'entre pas dans le champ d'application de la norme. Cela dit, s'il 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, alors le chapitre s'applique. De plus, une obligation de mise hors service prend naissance lors de l'acquisition, de la construction, du développement, de la mise en valeur ou de l'utilisation normale d'une immobilisation. Or, en l'absence d'obligation juridique, la détermination de l'existence d'une obligation implicite à l'un ou l'autre de ces stades est très subjective et risquerait de se traduire par un manque d'uniformité dans l'application de la norme.
- 10 Par conséquent, pour favoriser l'uniformité dans l'application de la norme, le CCSP a décidé que seules les obligations juridiques existantes, y compris celles découlant de l'irrecevabilité fondée sur une promesse, devaient être comprises dans le champ d'application du chapitre. Cela permet de délimiter clairement la norme, ce qui la rend plus pratique et plus facile à comprendre, en plus de favoriser son application uniforme. Si l'entité détermine qu'elle a une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation corporelle et que cette obligation n'est pas juridiquement exécutoire, elle doit appliquer le chapitre SP 3200. Cette approche correspond d'ailleurs à celle d'autres normalisateurs.

Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations portant sur des décharges contrôlées

- 11 Certains répondants à l'énoncé de principes ont suggéré que le champ d'application de la norme soit élargi pour inclure toutes les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations, ce qui a amené le CCSP à se demander si les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations portant sur des décharges contrôlées de déchets solides, qui sont traitées dans le chapitre SP 3270, devaient faire l'objet d'une norme distincte et d'un traitement comptable différent.

- 12 Le CCSP a conclu que les obligations étaient de même nature dans les deux cas. En outre, dans un cas comme dans l'autre, le champ d'application est limité aux obligations juridiques liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles contrôlées par l'entité du secteur public. En fait, si le chapitre SP 3270 et le nouveau chapitre présentent des traitements comptables différents, c'est surtout parce qu'ils n'ont pas été élaborés au même moment et que les traitements possibles n'étaient donc pas les mêmes. La majorité des 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 portant sur des décharges contrôlées.
- 13 Le CCSP est arrivé à la conclusion que, pour faire en sorte que le même traitement comptable soit appliqué 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, on pouvait :
- (a) soit étendre le champ d'application de la nouvelle norme aux coûts de fermeture et d'après-fermeture et retirer le chapitre SP 3270;
 - (b) soit modifier les dispositions du chapitre SP 3270 pour qu'elles concordent avec celles de la nouvelle norme.
- 14 Le CCSP est d'avis que la première option, c'est-à-dire étendre le champ d'application de la nouvelle norme aux coûts de fermeture et d'après-fermeture et retirer le chapitre SP 3270, 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 entraîner des dédoublements.
- 15 15. Voici les principales conséquences du retrait du chapitre SP 3270 dont le CCSP a tenu compte avant d'arriver à cette conclusion :
- (a) Les obligations seraient possiblement comptabilisées plus tôt, car le passif ne serait plus comptabilisé progressivement en fonction de l'utilisation de l'immobilisation en cause, mais plutôt lors de son acquisition, de sa construction, de son développement ou de sa mise en valeur, ou de son utilisation normale. 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) Comme le chapitre SP 3280 concerne divers types d'obligations liées à la mise hors service d'immobilisations, et non seulement celles portant sur des décharges contrôlées, son application pourrait reposer encore davantage sur l'exercice du jugement professionnel.
 - (d) Il serait nécessaire de modifier certaines informations fournies dans les notes pour refléter le changement de traitement comptable.
- 16 Le CCSP a pris en considération ces conséquences et a conclu qu'il était important d'assurer la cohérence des principes comptables qui sont appliqués à des opérations semblables. Le fait de comptabiliser le passif dès que celui-ci est engagé reflète mieux l'ampleur du passif de l'entité et permet aux utilisateurs de se faire une idée plus précise des ressources dont l'entité aura besoin pour faire face aux sorties de trésorerie futures. Étant donné que les indications sont fondées sur des principes, la norme pourra s'appliquer à un large éventail de circonstances. Plusieurs exemples sont fournis pour illustrer le traitement comptable prévu dans la norme.
- 17 Dans l'énoncé de principes, il était question de limiter le champ d'application du chapitre aux obligations liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles faisant l'objet d'un usage productif. Le CCSP a établi que, pour étendre le champ d'application du chapitre SP 3280 aux coûts de fermeture et d'après-fermeture, il fallait y inclure les coûts associés aux décharges désaffectées. Le champ d'application a donc été élargi pour comprendre les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations ne faisant plus l'objet d'un usage productif.

- 18 Afin de s'assurer qu'aucune question importante se rapportant au retrait du chapitre SP 3270 ne lui a échappé, le CCSP a demandé que les parties prenantes qui risquaient d'être les plus touchées par ce changement, c'est-à-dire les administrations locales, soient consultées. Leurs commentaires ont été pris en compte lors de l'élaboration de l'exposé-sondage.
- 19 Dans l'ensemble, la majorité des parties prenantes qui ont pris part à la consultation menée auprès des administrations locales ou qui ont répondu à l'exposé-sondage étaient favorables à l'inclusion des coûts de fermeture et d'après-fermeture d'une décharge contrôlée dans la nouvelle norme et au retrait du chapitre SP 3270. Certains répondants ont néanmoins émis des réserves quant aux coûts élevés et au fardeau que cela entraînerait pour les municipalités, notamment en raison de l'ampleur des travaux que celles-ci auraient à effectuer et du peu d'expertise et de moyens financiers dont elles disposent pour établir les estimations exigées par le chapitre SP 3280.
- 20 Le CCSP est bien conscient que la mise en œuvre du chapitre SP 3280 demandera du temps et des ressources. Pour faciliter les choses, il a ajouté une disposition transitoire supplémentaire. Rappelons que les municipalités comptabilisent déjà les coûts de fermeture et d'après-fermeture selon le chapitre SP 3270. Que le passif soit estimé conformément au chapitre SP 3270 ou SP 3280, certaines hypothèses de base restent les mêmes. Les dispositions transitoires devraient rendre la mise en œuvre de la norme moins laborieuse.
- 21 Il est ressorti de quelques réponses à l'exposé-sondage qu'une certaine confusion entourait le moment où il convient de comptabiliser les obligations liées la mise hors service d'immobilisations portant sur des décharges contrôlées (immédiatement ou au fur et à mesure de l'utilisation de l'immobilisation). Cela peut avoir amené certains répondants à se demander si le traitement comptable proposé dans l'exposé-sondage était approprié pour les décharges contrôlées.
- 22 Les principes de comptabilisation du chapitre SP 3280 s'appliquent à toutes les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations, et non seulement à celles portant sur des décharges contrôlées. Dans la norme, il est précisé qu'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation peut découler de l'acquisition, de la construction, du développement, de la mise en valeur ou de l'utilisation normale de l'immobilisation corporelle en cause. Toutefois, on ne dit pas quelle opération passée ou quel événement passé est à l'origine du passif dans telle ou telle situation; il faut donc s'en remettre à son jugement professionnel. Des exemples servent à illustrer l'application des principes et des indications à certaines obligations liées à la mise hors service d'immobilisations, y compris celles portant sur des décharges contrôlées.
- 23 Selon le paragraphe .40 du chapitre SP 3280, l'estimation du passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation est fondée sur les exigences des accords, contrats, lois ou obligations juridiquement exécutoires existants et sur la technologie qui devrait être utilisée dans le cadre des activités de mise hors service. Dans le cas d'une décharge contrôlée, c'est le processus d'agrément environnemental qui établit les activités qui doivent être effectuées lorsque la décharge cesse d'être exploitée.
- 24 Pour savoir à quel moment il convient de comptabiliser les diverses obligations liées à la mise hors service se rapportant à une même décharge contrôlée, l'entité doit se demander, dans chaque cas, si l'obligation découle :
 - (a) soit de l'acquisition, de la construction, du développement ou de la mise en valeur de la décharge;
 - (b) soit de l'utilisation normale de la décharge.
- 25 Une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation portant sur une décharge contrôlée peut découler de la construction de la décharge. Par exemple, il se peut que l'agrément environnemental soit octroyé à la condition que l'entité s'engage à procéder au recouvrement final et à la revégétation du terrain, peu importe l'utilisation qui aura été faite de la décharge contrôlée.

D'autres obligations naîtront probablement de l'exploitation future de la décharge. Ainsi, le montant de l'obligation peut être engagé en totalité quand l'immobilisation corporelle est mise en service, ou encore au fur et à mesure que l'immobilisation est utilisée, lorsque les événements ou les opérations à l'origine de l'obligation surviennent au cours de plus d'un exercice. Le CCSP a clarifié les indications relatives à l'utilisation normale pour qu'il soit plus facile de distinguer ces différents cas.

- 26 Il faut aussi tenir compte de la manière dont la décharge contrôlée est exploitée. Selon le paragraphe .12 du chapitre SP 3280, il se peut que l'agrément doive couvrir tout le tracé de la décharge, ou encore que chaque section doive faire l'objet d'un agrément distinct, auquel cas une partie seulement de la décharge peut être exploitée à un moment donné. Un répondant à l'exposé-sondage a souligné que le passif ne devrait être comptabilisé qu'au moment de la construction et de l'utilisation de chacune des cellules. Le but de la norme est de faire en sorte que les coûts soient comptabilisés seulement lorsque les deux conditions suivantes sont réunies : il existe une obligation juridique, et l'opération ou l'événement passé à l'origine du passif est survenu. Pour bien comprendre les obligations de l'entité à l'égard de la décharge contrôlée qu'elle exploite, il convient de se reporter à la documentation relative à l'agrément environnemental.

Lien avec le chapitre SP 3260, PASSIF AU TITRE DES SITES CONTAMINÉS

- 27 Les chapitres SP 3280 et SP 3260 sont étroitement liés. En effet, les deux traitent d'obligations associées aux immobilisations faisant ou non encore l'objet d'un usage productif. Pour clarifier les limites respectives de ces normes, le CCSP a :
- (a) ajouté un arbre de décision;
 - (b) apporté des modifications corrélatives au chapitre SP 3260;
 - (c) expliqué ce qu'on entend par «utilisation normale».
- 28 L'arbre de décision aide à déterminer si c'est le chapitre SP 3280 ou SP 3260 qui s'applique, grâce aux facteurs suivants :
- (a) le fait à l'origine de l'obligation liée à la mise hors service ou à l'assainissement;
 - (b) la nature de l'obligation;
 - (c) l'ampleur de la contamination.
- 29 Le chapitre SP 3280 s'applique 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. Les coûts liés à l'usage inapproprié d'une immobilisation corporelle ou découlant d'un événement imprévu comme une contamination inattendue n'entrent pas dans le champ d'application du nouveau chapitre, mais bien dans celui du chapitre SP 3260. Par ailleurs, selon le chapitre SP 3260, une entité n'envisage l'existence possible d'une obligation liée à l'assainissement que s'il y a une contamination, alors qu'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation ne découle pas nécessairement de l'existence d'une contamination.
- 30 Les deux normes se distinguent aussi par la nature des obligations qu'elles visent. Le chapitre SP 3280 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 non seulement les obligations juridiques, mais aussi les obligations dont l'entité assume volontairement la responsabilité.
- 31 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, mais pas selon le chapitre SP 3280.

- 32 Pour clarifier davantage les limites respectives de ces chapitres, le CCSP a apporté des modifications corrélatives au chapitre SP 3260. Il était en effet nécessaire de retirer des exemples qui, sans indications supplémentaires, auraient pu être considérés comme s'appliquant aux deux normes. Par exemple, l'une et l'autre de ces normes traitent de certaines obligations associées à des immobilisations ne faisant plus l'objet d'un usage productif. Pour savoir quelle norme appliquer, il faut tenir compte d'autres informations, comme le fait à l'origine de l'obligation liée à la mise hors service ou à l'assainissement.
- 33 La plupart des répondants à l'exposé-sondage ont trouvé que les changements apportés par le CCSP étaient utiles pour mieux délimiter les chapitres SP 3280 et SP 3260. Cependant, deux répondants étaient d'avis que la délimitation serait encore plus claire si l'on modifiait le chapitre SP 3260 pour y indiquer qu'il s'applique aux sites qui font ou non encore l'objet d'un usage productif. Le CCSP attache une grande importance à la clarté des normes, mais il craint qu'une telle modification entraîne des conséquences imprévues. En réalité, le chapitre SP 3260 traite de «certaines» obligations associées aux sites faisant ou non encore l'objet d'un usage productif. Sans un examen complet du chapitre SP 3260, on risque d'apporter des modifications corrélatives qui sortent du cadre qui était visé lorsque ce chapitre a été approuvé. Le CCSP a conclu que les limites respectives des chapitres SP 3280 et SP 3260 étaient clairement définies et que l'apport de modifications supplémentaires au chapitre SP 3260 déborderait du cadre du projet sur les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations.
- 34 Certains répondants à l'exposé-sondage ont remis en cause le manque de concordance entre les arbres de décision des chapitres SP 3280 et SP 3260. Les différences sont voulues. Le CCSP considère que ces arbres de décision ont des objectifs différents et que les obligations visées par les deux normes ne sont pas de même nature. De plus, pour simplifier l'arbre de décision du chapitre SP 3280, le CCSP a choisi d'omettre quelques-uns des éléments de l'arbre de décision du chapitre SP 3260, ces éléments pouvant être éclaircis à la lecture de la norme.
- 35 Quelques répondants à l'exposé-sondage ont suggéré l'ajout d'exemples illustrant l'utilisation de l'arbre de décision, notamment dans le cas où il existe à la fois une obligation de mise hors service et une obligation liée à l'assainissement pour une même immobilisation corporelle. Le CCSP ne croit pas qu'il y ait un manque de clarté à cet égard. Dans l'arbre de décision, la première question est la suivante : «Existe-t-il une obligation actuelle liée à la mise hors service d'une immobilisation ou une obligation actuelle liée à l'assainissement?» L'accent est mis sur l'obligation, et non sur l'immobilisation. De cette manière, chaque obligation est considérée séparément, qu'il s'agisse d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation ou d'une obligation liée à l'assainissement.

Obligations exclues du champ d'application

- 36 Parmi les répondants à l'énoncé de principes, certains ont remis en question l'exclusion de certaines obligations (dont celles se rapportant aux déchets et aux sous-produits) du champ d'application de la norme. Selon leur définition, les activités de mise hors service se limitent aux activités se rapportant à la mise hors service d'une immobilisation corporelle. 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 du chapitre SP 3280, puisqu'ils ne sont pas associés à la mise hors service de l'immobilisation corporelle, mais plutôt à son exploitation. 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 sont pas associés à la mise hors service d'une immobilisation corporelle, mais plutôt au nettoyage d'un déchet ou d'un sous-produit.
- 37 Un répondant à l'énoncé de principes a 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 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. 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.

- 38 Certains répondants à l'exposé-sondage ont fourni des exemples d'immobilisations corporelles ou de situations qui pourraient ne pas entrer dans le champ d'application de la norme, dont les ports. Généralement, un port n'est pas mis hors service de manière permanente; il fait plutôt l'objet d'un entretien. Certaines obligations environnementales s'y rattachant découlent d'événements prévisibles (comme la contamination causée par l'exploitation du port), tandis que d'autres découlent d'événements imprévus (comme une fuite inattendue causée par des activités menées à proximité du port). Dans certains cas, il se peut que la responsabilité à l'égard de la contamination soit difficile à établir ou qu'aucune norme environnementale ne s'applique à la contamination. Il faut donc procéder au cas par cas pour savoir si les chapitres SP 3280, SP 3260 ou SP 3200 s'appliquent.

COMPTABILISATION D'UNE OBLIGATION LIÉE À LA MISE HORS SERVICE D'UNE IMMOBILISATION

Obligation de désamiantage

- 39 Selon le chapitre SP 3280, un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation peut découler de l'acquisition, de la construction, du développement ou de la mise en valeur d'une immobilisation corporelle, ou encore de l'utilisation normale de celle-ci. Les répondants à l'énoncé de principes et à l'exposé-sondage étaient d'accord avec le CCSP sur ce point. Cela dit, certains répondants ont émis des doutes quant au caractère normatif et au caractère approprié des indications relatives à l'amiante. En effet, le moment auquel le passif au titre d'une obligation de désamiantage doit être comptabilisé suscite des préoccupations. Selon certains répondants, lorsque l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation est une obligation de désamiantage, on ne peut pas dire que le passif découle de l'acquisition, de la construction, du développement ou de la mise en valeur de l'immobilisation corporelle contenant de l'amiante. Selon eux, ce passif n'existe pas tant que l'entité ne décide pas de rénover le bâtiment et qu'il n'y a pas perturbation de matériaux contenant de l'amiante, puisque c'est seulement dans ces circonstances que la réglementation existante exige l'enlèvement de l'amiante.
- 40 Partout au Canada, une réglementation exige que l'amiante soit enlevé et mis au rebut selon des consignes particulières lorsque les matériaux qui en contiennent sont perturbés. Il existe donc une obligation juridique de réaliser des activités de mise hors service, même si le désamiantage lui-même aura lieu plus tard. L'entité peut reporter le moment du désamiantage, mais elle n'est pas dispensée de son obligation pour autant. Tôt ou tard, il faudra enlever l'amiante et le mettre au rebut, car l'immobilisation corporelle contenant de l'amiante a une durée de vie limitée. En cas de vente, cette obligation liée à la mise hors service serait reflétée dans le prix de l'immobilisation corporelle contenant de l'amiante. D'ailleurs, l'approche adoptée dans le chapitre SP 3280 en ce qui a trait aux obligations liées à la mise hors service d'immobilisations qui concernent l'amiante concorde avec celle qu'a retenue le Financial Accounting Standards Board des États-Unis.
- 41 De l'avis de certains répondants à l'exposé-sondage, il faudrait aussi se demander, dans le cas des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations qui concernent l'amiante, s'il est prévu que des avantages économiques futurs seront abandonnés et si le montant en cause peut faire l'objet d'une estimation raisonnable. Selon ces répondants, il se peut que l'entité ne prévoie pas abandonner des avantages économiques futurs (par exemple, si elle ne planifie pas de travaux de rénovation ou de démolition dans un avenir prévisible ou si elle a pris des mesures pour que l'amiante ne présente pas de danger). Quelques répondants pensent aussi qu'il ne sera peut-être pas toujours possible pour une entité d'effectuer une estimation raisonnable de l'obligation de désamiantage sans savoir à quel moment les matériaux contenant de l'amiante seront perturbés.

- 42 Le CCSP considère que, pour déterminer si des avantages économiques futurs seront abandonnés ou non, il faut exercer son jugement professionnel et tenir compte des circonstances particulières. Cependant, vu la nature des obligations visées par le chapitre SP 3280, on s'attend généralement à un abandon d'avantages économiques futurs, car toutes les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations, y compris les obligations de désamiantage, sont prévisibles et juridiquement exécutoires. Des tiers pourraient imposer à l'entité qu'elle s'acquitte de ces obligations, ne lui laissant que peu ou pas de pouvoir discrétionnaire pour s'y soustraire.
- 43 L'incertitude entourant le moment du règlement de l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation n'aura pas pour effet d'exclure l'obligation du champ d'application du chapitre, mais elle aura une incidence sur l'évaluation du passif au titre de cette obligation. Une telle évaluation exige l'exercice du jugement professionnel, auquel on peut ajouter l'expérience, les prix cotés 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.

COMPTABILISATION ET RÉPARTITION DU COÛT DE MISE HORS SERVICE D'UNE IMMOBILISATION

Détermination du compte de contrepartie débiteur

- 44 Selon le chapitre SP 3280, lors de la comptabilisation initiale d'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation corporelle faisant l'objet d'un usage productif, l'entité doit comptabiliser un coût de mise hors service en augmentant la valeur comptable de l'immobilisation corporelle (ou de la composante) en cause du même montant que le passif. Si la majorité des répondants à l'énoncé de principes 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.
- 45 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 de CPA Canada pour le secteur public (Manuel du secteur public) et les normes établies par d'autres normalisateurs, de même que l'assentiment qu'elles étaient susceptibles de recueillir. Ces approches étaient les suivantes :
- (a) la comptabilisation du coût de mise hors service d'une immobilisation en tant que sorties de ressources reportées;
 - (b) la présentation de l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation déduction faite du coût de mise hors service inscrit à l'actif;
 - (c) la passation en charges de tous les coûts de mise hors service d'immobilisations;
 - (d) la comptabilisation progressive du coût de mise hors service d'une immobilisation à titre de passif et de charge sur la durée de vie utile de l'immobilisation corporelle en cause;
 - (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.
- 46 Le CCSP est d'avis que la comptabilisation du coût de mise hors service en tant que 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. Quant à l'approche de la passation en charges, elle risque de ne pas recueillir l'assentiment général et elle ne serait pas en cohérence 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. 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.

- 47 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 rattachés 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 répondants. Toutefois, 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.
- 48 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;
 - (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.
- 49 Une obligation liée à la mise hors service peut porter sur une immobilisation corporelle ne faisant plus l'objet d'un usage productif. Par exemple, de nouvelles lois promulguées après la mise hors service d'une immobilisation corporelle peuvent exiger que celle-ci soit mise au rebut selon des consignes particulières et imposer certaines activités postérieures à la mise hors service. Comme il n'y a plus de période de réalisation des avantages futurs à laquelle rattacher le coût de mise hors service, le CCSP a conclu que celui-ci serait passé en charges.

Moins-values

- 50 Certains répondants à l'énoncé de principes et à l'exposé-sondage ont avancé que l'évaluation de la moins-value risquait de poser problème si les obligations liées à la mise hors service des immobilisations étaient inscrites à l'actif. Selon eux, il se pourrait que les immobilisations soient surévaluées, car les indications du chapitre SP 3150 sur les moins-values ne prennent pas en compte l'inscription à l'actif du coût de mise hors service des immobilisations. Pour remédier à ce problème, les répondants ont suggéré au CCSP de faire du projet sur la dépréciation des actifs non financiers l'une de ses priorités, ou encore de modifier le chapitre SP 3150.
- 51 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 du chapitre SP 3280.

Répartition du coût de mise hors service

- 52 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 report disproportionné des coûts à des périodes ultérieures. Si la majorité des répondants à l'énoncé de principes approuvaient cette approche, plusieurs ont fait observer qu'elle pourrait poser des problèmes d'application aux entités qui ne ventilent pas leurs immobilisations par composantes. 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. Ils 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.
- 53 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 un manque de cohérence, puisque le paragraphe .12 du chapitre SP 3150 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 conséquent, il est d'accord pour permettre aux entités de choisir de répartir le coût de mise hors service au niveau du réseau ou au niveau des composantes. Étant donné que ce coût ne constitue pas un actif distinct, il convient que sa répartition concorde avec celle employée pour la comptabilisation de l'immobilisation corporelle en cause. Le chapitre SP 3150 fournit d'autres indications concernant la comptabilisation et la répartition du coût d'une immobilisation corporelle.
- 54 Dans l'exposé-sondage, on a précisé ce que voulait dire «comptabiliser en charges le coût de mise hors service en le répartissant de manière logique et systématique», en donnant l'exemple de l'amortissement de ce coût sur la durée de vie utile restante de l'immobilisation corporelle (ou de la composante) en cause, ou sur une autre période appropriée, selon l'utilisation qui est faite de l'immobilisation. Un répondant à l'exposé-sondage a fait remarquer que l'utilisation qui est faite d'une immobilisation corporelle doit être prise en compte dans l'établissement de la durée de vie utile. Le CCSP est du même avis et il a donc retiré le texte redondant.
- 55 Le chapitre SP 3280 permet à l'entité de choisir parmi différentes méthodes de comptabilisation du coût de mise hors service lorsque le montant de l'obligation est engagé pendant la durée de vie utile de l'immobilisation corporelle. Ainsi, une entité qui contracte chaque année de nouvelles obligations liées à la mise hors service d'une immobilisation corporelle peut comptabiliser ces obligations, inscrire le coût de mise hors service à l'actif et l'amortir sur la durée de vie utile restante de l'immobilisation corporelle. La charge d'amortissement augmentera alors chaque année. Une

autre méthode consiste à inscrire à l'actif, puis à passer en charges, le coût de mise hors service engagé chaque année. De cette façon, la charge d'amortissement du coût de mise hors service de l'immobilisation corporelle serait comptabilisée sur une base linéaire.

Obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation corporelle entièrement amortie, non amortissable ou non comptabilisée

- 56 Les répondants à l'énoncé de principes ont demandé au CCSP de clarifier le traitement comptable du coût de mise hors service d'une immobilisation corporelle entièrement amortie, non amortissable ou non comptabilisée.
- 57 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 des amortissements cumulés 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 dispositions du chapitre SP 2120, MODIFICATIONS COMPTABLES.
- 58 Le CCSP estime que l'option a) est la plus appropriée. Elle est conforme au principe selon lequel le coût total d'une immobilisation corporelle est constitué du coût 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. Elle est également plus transparente que l'option b) et, dans la plupart des cas, plus appropriée que l'option c), car celle-ci ne serait applicable que si l'entité conclut que l'ajustement découle d'une erreur et non d'une révision d'estimation.
- 59 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 auquel on pourrait le rattacher. Ce traitement est conforme au principe selon lequel le coût de mise hors service ne constitue pas un actif distinct, car il ne procure en soi aucun avantage économique futur précis. Cela dit, ce traitement ne fait pas consensus. Selon certains répondants à l'exposé-sondage, il y a un manque de cohérence entre ce traitement et celui d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation corporelle entièrement amortie. Dans un cas comme dans l'autre, l'immobilisation en cause peut faire l'objet d'un usage productif; il ne semble donc pas logique de traiter ces situations différemment. Or, ce qui explique la différence de traitement comptable, ce n'est pas tant le fait qu'une immobilisation ait ou non encore un potentiel de service, mais plutôt le fait que le coût de mise hors service d'une immobilisation ne fournit en soi aucun potentiel de service. Rappelons que ce coût ne constitue pas un actif distinct; c'est un coût nécessaire qui fait partie intégrante de la détention et de l'exploitation d'une immobilisation corporelle.
- 60 Quelques répondants à l'exposé-sondage ont demandé des exemples de situations où il pourrait y avoir une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation corporelle non comptabilisée. Le CCSP n'en a pas trouvé. Une telle situation pourrait toutefois se produire si l'obligation liée à la mise hors service se rapportait à une immobilisation qui n'aurait pas été comptabilisée pour l'une ou l'autre des raisons suivantes :
- (a) l'immobilisation en cause ne peut être évaluée;

- (b) le Manuel du secteur public en interdit la comptabilisation (voir le paragraphe .57 du chapitre SP 1000);
- (c) l'entité satisfait au critère qui fait d'elle un petit organisme (voir le paragraphe .03 du chapitre SP 4230, IMMOBILISATIONS DÉTENUES PAR LES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF).

61 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 aucun exemple de telles obligations. Il a pensé à d'éventuels exemples d'obligations liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles 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 faire des travaux d'aménagement 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 aux travaux d'aménagement et non au terrain. Faute d'exemples pertinents d'obligations liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles 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.

Comptabilisation en charges du coût de mise hors service

- 62 Quelques parties prenantes du secteur des organismes sans but lucratif (OSBL) qui ont répondu à l'exposé-sondage ont fait remarquer que ces organismes ont pour objectif de maintenir un équilibre budgétaire année après année et que la comptabilisation en charges des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles ne faisant plus l'objet d'un usage productif entraînerait de la volatilité dans les états des résultats. Certains répondants de ce secteur craignaient aussi que le traitement préconisé donne lieu à des situations où il n'y aurait pas de financement pour certains coûts liés à l'immobilisation corporelle. Cela pourrait arriver si l'entité passait en charges le coût de mise hors service sans qu'il soit possible d'y faire correspondre des fonds provenant du gouvernement.
- 63 Le CCSP n'est pas sans savoir que cette nouvelle norme pourrait poser des difficultés aux OSBL. Cela dit, les questions liées à l'équilibre budgétaire et au financement ne concernent pas seulement cette norme. Le CCSP a entrepris des consultations auprès des OSBL pour mieux comprendre les besoins propres à ce secteur. Ces consultations pourraient faire ressortir des enjeux encore plus vastes qui demanderont qu'on s'y attarde hors du cadre du projet dont il est question ici.

ÉVALUATION

- 64 La plupart des répondants à l'énoncé de principes et à l'exposé-sondage ont approuvé la décision du CCSP de fournir des indications concernant l'évaluation sans toutefois imposer de technique d'évaluation. Certains répondants lui ont cependant suggéré de mentionner 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. Un petit nombre de répondants ont aussi encouragé le CCSP à fournir des indications prescriptives concernant le taux d'actualisation ou les facteurs à prendre en compte pour établir ce taux. Selon eux, le manque d'indication pourrait ouvrir la porte à la manipulation des états financiers, ce qui nuirait à leur comparabilité.
- 65 Le CCSP a décidé de fournir des indications concernant l'évaluation sans toutefois imposer de technique d'évaluation afin de laisser une certaine latitude aux entités. Dans le cas d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation, l'objectif est d'évaluer l'obligation à chaque date de clôture, jusqu'à ce que l'entité l'ait remplie. Pour ce faire, on applique un taux d'actualisation à la meilleure estimation du montant requis pour mettre hors service l'immobilisation corporelle. En n'imposant pas l'utilisation d'un taux d'actualisation en particulier, la norme permet à l'entité

de choisir, en fonction des circonstances qui lui sont propres, le taux qui reflète le mieux les risques spécifiques au passif au titre de l'obligation liée à la mise hors service de l'immobilisation. Pour faciliter l'application des techniques d'actualisation, le CCSP a établi quelques principes. Par exemple, les facteurs de risque ne doivent être pris en compte qu'une seule fois et les hypothèses employées doivent être cohérentes. Bien qu'il pourrait être utile d'ajouter des indications d'ordre général sur l'évaluation dans le Manuel du secteur public, le CCSP a conclu qu'il ne serait pas approprié de le faire dans le cadre de cette norme.

- 66 Un répondant à l'exposé-sondage a aussi souligné le manque d'uniformité des indications sur le taux d'actualisation qui sont fournies dans les différentes normes du Manuel du secteur public et dans les normes qui sont en cours d'élaboration. Le CCSP est en train de développer, pour les prochaines normes, une méthodologie qui lui servira à élaborer ce type d'indications en particulier.
- 67 Un répondant à l'énoncé de principes et un répondant à l'exposé-sondage ont émis des réserves quant au bien-fondé du réexamen annuel de la valeur du passif. 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. Il est essentiel de tenir compte des nouvelles informations pour présenter la meilleure estimation du montant du passif.

RECouvreMENTS

- 68 Selon le chapitre SP 3280, lorsqu'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation peut être réduit par une demande 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. Quelques répondants à l'énoncé de principes et à l'exposé-sondage ont dit qu'il fallait tenir compte des recouvrements pour établir la meilleure estimation des dépenses nettes nécessaires à la mise hors service. Le CCSP n'est pas de cet avis, car dans le cas d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation, il y a généralement deux contreparties différentes concernées 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. 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. Pour éclaircir la question, le CCSP a apporté des modifications corrélatives au chapitre SP 3260.
- 69 Un répondant à l'exposé-sondage, qui appuyait le traitement des recouvrements énoncé dans le chapitre SP 3280 et les modifications corrélatives visant le chapitre SP 3260, a dit que le CCSP devait veiller à ce que l'approche adoptée pour les recouvrements soit cohérente dans l'ensemble de ses normes. Le CCSP convient qu'il y aurait lieu de revoir les indications sur les recouvrements qui sont fournies dans le Manuel du secteur public. Comme il s'agit d'une question qui s'applique à différentes situations et qui risque donc de toucher plusieurs normes du Manuel du secteur public, cet examen doit se faire hors du cadre du projet sur les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations.

PRÉSENTATION ET INFORMATIONS À FOURNIR

- 70 Dans l'ensemble, les obligations d'information ont été bien accueillies. Quelques répondants à l'énoncé de principes et un répondant à l'exposé-sondage se sont plaints de la lourdeur de l'exigence de l'alinéa .63 d) du chapitre SP 3280, selon laquelle l'entité doit fournir un rapprochement entre la valeur comptable totale d'ouverture et de clôture du passif. Le CCSP demeure néanmoins convaincu de sa pertinence, car elle fournit des informations utiles sur la variation du solde du passif d'une période à l'autre.
- 71 Plusieurs répondants à l'exposé-sondage ont dit que la norme devrait contenir des indications sur le niveau de détail requis pour les informations à fournir. Ils ont suggéré au CCSP d'y inclure des indications semblables à celles que l'on trouve au paragraphe .66 du chapitre SP 3260. Le CCSP a retenu cette suggestion et a modifié les indications en conséquence.

72 Le CCSP a en outre :

- (a) précisé qu'il est extrêmement rare 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 a été retiré.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

73 La nouvelle norme s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} avril 2021. Lorsqu'une norme comptable est appliquée pour la première fois, le Manuel du secteur public prévoit la possibilité de choisir l'application rétroactive ou prospective. Dans ce cas-ci, pour faciliter le plus possible la transition, le CCSP a ajouté une troisième option consistant en une application rétroactive modifiée. Contrairement à l'application rétroactive, cette dernière option ne nécessite pas d'avoir recours à des hypothèses et à des taux d'actualisation historiques pour estimer le montant d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation. L'entité se sert plutôt d'hypothèses et de taux d'actualisation établis au moyen de l'information qui est à jour au début de l'exercice au cours duquel la norme est appliquée pour la première fois. L'application rétroactive modifiée est expliquée aux paragraphes .69 à .71 du chapitre SP 3280 et illustrée dans l'Annexe B. Quelle que soit l'option choisie, il convient de l'appliquer à l'ensemble des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations.

74 Deux répondants à l'exposé-sondage ont trouvé que les indications sur l'application prospective de la norme n'étaient pas très claires et qu'elles pouvaient donner lieu à des interprétations. Le CCSP a ajouté des indications à ce sujet pour que toutes les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations n'ayant pas encore été remplies à la date de transition soient reflétées et pour que le traitement prévu de ces obligations soit plus clair.

AUTRES POINTS

75 Certains répondants à l'énoncé de principes et à l'exposé-sondage ont suggéré au CCSP de modifier des exemples qui leur semblaient inappropriés et d'en ajouter d'autres qu'ils jugeaient plus pertinents pour l'ensemble des entités du secteur public. Les répondants ont aussi formulé d'autres suggestions visant la clarification des indications contenues dans la norme. Le CCSP a examiné toutes ces suggestions et retenu les plus utiles.

© 2018 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.