

CERTIFICATION ET COMPTABILITÉ

OBLIGATIONS LIÉES À LA MISE HORS SERVICE D'IMMOBILISATIONS UNE APPROCHE PRATIQUE À L'ÉGARD DU CHAPITRE SP 3280

Le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP ou Conseil) a publié le chapitre SP 3280, Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations en août 2018. Il entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1er avril 2022; les premiers exercices visés par cette norme sont donc ceux terminés les 31 mars 2023 et 31 décembre 2023. Le chapitre SP 3280 s'applique à toutes les entités du secteur public qui appliquent les Normes comptables pour le secteur public (NCSP). La norme contient des directives sur la comptabilisation et la présentation d'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation. Cette publication décrit une démarche pratique visant l'application du chapitre SP 3280, notamment : comment déterminer si un élément entre dans le champ d'application de cette norme; les critères de comptabilisation d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation; l'évaluation d'une telle obligation; l'incidence de cette norme sur les passifs au titre de décharges et les différentes options dont peuvent se prévaloir les entités lors de la transition.

Démarche en trois étapes

Cette démarche se compose des trois étapes suivantes :

Étape 1 : Détermination	Déterminer les éléments qui entrent dans le champ d'application du chapitre SP 3280.
Étape 2 : Comptabilisation	Déterminer si chaque élément qui entre dans le champ d'application satisfait aux conditions de comptabilisation énoncées au paragraphe SP 3280.09.
Étape 3 : Évaluation	Pour chaque élément qui satisfait aux critères de comptabilisation, établir une estimation appropriée de l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation.

Voyons en détail chacune de ces étapes.

Étape 1 : Déterminer les éléments qui entrent dans le champ d'application du chapitre SP 3280.

L'étape 1 est la plus importante. Si on l'ignore, nous pourrions réaliser des travaux inutiles pour des éléments qui n'entrent pas dans le champ d'application du chapitre SP 3280. Pour connaître le champ d'application, nous devons d'abord comprendre à quoi fait référence une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation. Le chapitre SP 3280 définit une **obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation** comme étant une « obligation juridique afférente à la mise hors service d'une immobilisation corporelle ». Il convient de prendre note que la norme s'applique uniquement aux obligations juridiques, notamment à celles découlant de l'irrecevabilité fondée sur une promesse.

Quels types d'immobilisations corporelles pourraient être touchées?

Les immobilisations corporelles qui pourraient être touchées comprennent celles qui sont **contrôlées** par l'entité du secteur public (y compris les actifs loués) et les actifs **faisant ou non encore l'objet d'un usage productif**. Voici des exemples de coûts liés aux immobilisations corporelles qui entreraient ou non dans le champ d'application de la norme :

Coûts dans le champ d'application	Coûts exclus du champ d'application
Passif au titre des activités de fermeture et d'après-fermeture des décharges de déchets solides	Entretien ou remplacement courant
Désamiantage	Usage inapproprié d'une immobilisation corporelle
Mise hors service d'appareils à rayons X	Coûts liés à l'assainissement des sites contaminés découlant d'un événement imprévu

	Déchets ou sous-produits générés par une immobilisation corporelle, comme les déchets radioactifs découlant de l'utilisation d'une centrale nucléaire
	Préparation d'une immobilisation corporelle en vue d'une autre utilisation
	Vente ou sortie

Les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations ayant trait aux décharges entrent dans le champ d'application.

Comme indiqué ci-dessus, les obligations liées aux décharges entrent dans le champ d'application du chapitre SP 3280. Par le passé, ces obligations étaient comptabilisées selon le chapitre SP 3270, Passif au titre des activités de fermeture et d'après-fermeture des décharges contrôlées de déchets solides. Toutefois, lorsque le chapitre SP 3280 entrera en vigueur, le chapitre SP 3270 sera retiré du Manuel de comptabilité pour le secteur public, et toutes les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations liées aux décharges seront comptabilisées selon le chapitre SP 3280. Il sera question de l'incidence de ce changement sur les obligations liées aux décharges plus loin dans cette publication.

Quand faut-il appliquer le chapitre relatif aux obligations liées à la mise hors service d'immobilisations ou celui portant sur un site contaminé?

Dans les exemples susmentionnés, vous vous demandez peut-être comment distinguer les éléments comptabilisés en vertu du chapitre SP 3280 et ceux selon le chapitre SP 3260, Passif au titre des sites contaminés. Il est nécessaire de faire preuve de jugement professionnel pour déterminer la norme à appliquer. Pour ce faire, il faut garder trois facteurs à l'esprit : le fait à l'origine de l'obligation liée à la mise hors service ou à l'assainissement, la nature de l'obligation et l'ampleur de la contamination.

	Obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation Application du chapitre SP 3280 Section PS 3280 Applies	Sites contaminés Application du chapitre SP 3260 Section PS 3260 Applies
Fait à l'origine de l'obligation liée à la mise hors service ou à l'assainissement	Découle de l' acquisition, de la construction, du développement et de l'utilisation normale d'une immobilisation. N'est pas nécessairement associé à l'existence d'une contamination.	Découle d'un événement imprévu ou d'un usage inapproprié . L'existence d'une contamination est nécessaire.
Nature de l'obligation	Champ d'application limité aux obligations juridiques liées aux immobilisations corporelles contrôlées par l'entité.	Tous les passifs, y compris ceux découlant à la fois d'une responsabilité directe et d'une responsabilité prise en charge .
Ampleur de la contamination	Ne dépasse pas une norme environnementale.	Doit dépasser une norme environnementale

Consultez également l'arbre de décision à l'Annexe A pour connaître les questions à poser pour déterminer la norme à appliquer à l'égard du passif dans une situation donnée.

L'équipe appropriée

Pour déterminer les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations potentielles, il est important de compter sur une équipe constituée de professionnels compétents issus de différents domaines de l'organisation, notamment des finances, des travaux publics, de la gestion des actifs, de l'ingénierie, des services juridiques, etc., de même que d'experts externes, au besoin. Pour la première étape, l'objectif de l'équipe consiste à dresser une liste exhaustive de toutes les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations potentielles ainsi que des lois et règlements les plus déterminants qui pourraient avoir une incidence sur les actifs de l'organisation. Les éléments les plus importants à inclure dans cette liste sont ceux qui pourraient entraîner une anomalie significative dans les états financiers.

L'équipe doit tenir compte des points suivants lorsqu'elle dresse la liste des éléments qui pourraient entrer dans le champ d'application du chapitre SP 3280 :

- Existe-t-il des actifs connus qui doivent être mis hors service ou assainis?
- L'entité contrôle-t-elle des décharges?
- L'entité contrôle-t-elle des bâtiments ou des structures contenant de l'amiante?

- Des actifs (y compris des actifs loués) doivent-ils être mis hors service ou nettoyés en vertu des accords, contrats ou lois connus?
- Des actifs faisant l'objet d'un usage productif doivent-ils être mis hors service ou nettoyés?
- De nouvelles lois exigeant la mise hors service de l'actif sont-elles entrées en vigueur?
- Existe-t-il d'autres éléments qui ne sont pas encore inclus dans la liste pour lesquels des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations pourraient exister?

Lorsque tous les éléments qui entrent dans le champ d'application du chapitre SP 3280 ont été relevés, il est temps de passer à l'étape suivante pour déterminer si chaque élément satisfait au critère de comptabilisation.

Étape 2 : Déterminer si chaque élément qui entre dans le champ d'application satisfait aux conditions de comptabilisation énoncées au paragraphe SP 3280.09.

Le paragraphe SP 3280.09 établit le critère de comptabilisation à respecter et indique qu'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation serait comptabilisé à la date des états financiers que lorsque **toutes** les conditions suivantes sont remplies :

- ▶ il existe une obligation **juridique** qui oblige l'entité à engager des coûts de mise hors service relativement à une immobilisation corporelle;
- ▶ **l'opération ou l'événement passé** à l'origine du passif est survenu;
- ▶ il est prévu que des **avantages économiques futurs** seront abandonnés;
- ▶ il est possible de procéder à une **estimation raisonnable** du montant en cause.

Voyons en détail quelques-unes de ces conditions.

Obligation juridique

Comme il a été fait mention précédemment, le chapitre SP 3280 s'applique uniquement aux obligations juridiques. L'obligation juridique établit clairement un engagement ou une responsabilité envers un tiers. Une obligation juridique peut découler d'accords ou de contrats, des propres lois du gouvernement ou des lois d'un autre gouvernement ou d'une promesse faite à un tiers qui fait naître chez celui-ci une attente raisonnable d'exécution de la part du promettant selon la théorie de l'irrecevabilité fondée sur une promesse.

Opération ou événement passé

L'existence d'un accord, d'une loi ou de toute autre obligation juridiquement exécutoire ne constitue pas en soi l'événement à l'origine du passif. C'est plutôt l'acquisition, la construction, le développement, la mise en valeur ou l'utilisation ultérieure de l'immobilisation corporelle qui constitue le fait générateur de l'obligation, ainsi que l'existence d'un accord, d'une loi ou d'une autre obligation juridiquement exécutoire exigeant l'assainissement de l'immobilisation corporelle. Par exemple, lorsqu'un hôpital achète un appareil de radiographie, cet achat constitue l'événement à l'origine de l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation. Certaines obligations découlent également de l'utilisation normale des actifs; elles sont habituellement probables ou inévitables, par exemple dans le cas d'une décharge. L'obligation de fermer la décharge en vertu de règlements environnementaux survient au moment de sa mise en service.

FAQ

Question : À quel moment une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation relative au désamiantage est-elle comptabilisée?

Réponse : Lorsqu'une entité acquiert un bâtiment contenant de l'amiante, certaines dispositions réglementaires au Canada obligent celle-ci à respecter des consignes particulières concernant la manipulation et la mise au rebut de l'amiante lors de la rénovation ou de la démolition du bâtiment. Bien que le moment auquel l'amiante sera enlevé dépende du fait que le bâtiment soit rénové ou démoli, **l'existence** des dispositions réglementaires donne lieu à une obligation juridiquement exécutoire qui impose à l'entité d'enlever l'amiante et de le mettre au rebut. Comme l'indique le paragraphe SP 3280.18, **l'acquisition du bâtiment par l'entité constitue le fait générateur de l'obligation**. 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 a une durée de vie limitée. En cas de vente de l'immobilisation corporelle comportant de l'amiante, le prix tiendrait compte de l'obligation de désamiantage.

Question : À quel moment faut-il comptabiliser une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation lorsqu'une nouvelle loi impose une obligation pour un actif existant pour lequel la mise hors service n'était pas requise auparavant?

Réponse : L'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation est comptabilisée lorsque survient le changement de circonstances (c.-à-d. l'entrée en vigueur de la nouvelle loi). L'obligation n'est pas présentée à titre de redressement sur exercices antérieurs, car le changement est un événement de la période considérée.

Incertitude

Une incertitude au sujet du 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 SP 3280. Elle aura plutôt une incidence sur l'évaluation du passif.

Pour déterminer si les critères de comptabilisation sont satisfaits pour chaque élément relevé à l'étape 2, l'équipe doit se pencher sur les questions suivantes :

- Les lois, les règlements et l'irrecevabilité fondée sur une promesse potentiels auxquels l'entité doit se conformer ont-ils tous été relevés?
- L'entité a-t-elle une responsabilité juridique à l'égard de la mise hors service de l'actif?
- Les opérations ou événements passés donnant lieu à une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation ont-ils tous été relevés?
- Une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation entraîne-t-elle de l'incertitude?
 - ▶ Quelle décision faut-il prendre pour que cette incertitude soit réalisée?
 - ▶ Avez-vous consulté un conseiller juridique ou d'autres experts compétents?
- Existe-t-il des situations où l'entité n'est pas en mesure d'établir une estimation raisonnable du montant du passif? Si c'est le cas, pour quelle raison ce montant ne peut-il pas faire l'objet d'une estimation?

Comptabilisation du passif et répartition du coût de mise hors service d'une immobilisation connexe

Lorsque les critères de comptabilisation ci-dessus sont satisfaits, l'entité du secteur public comptabilisera un passif (solde créditeur de l'écriture) en fonction des exigences établies à l'étape 3 ci-dessous. Lorsque l'immobilisation corporelle en cause fait l'objet d'un usage productif et n'a pas encore été entièrement amortie, l'entité ajoutera un montant correspondant (solde débiteur de l'écriture) au coût de l'actif. L'entité du secteur public comptabilisera en charges le coût de mise hors service en le répartissant de manière logique et systématique sur la durée de vie utile de l'immobilisation corporelle en cause.

Qu'advient-il si l'immobilisation corporelle en cause est entièrement amortie, ne fait plus l'objet d'un usage productif ou n'a jamais été comptabilisée? Pour le savoir, examinons la foire aux questions ci-dessous.

FAQs

Question : De quelle façon faut-il comptabiliser le coût de mise hors service d'une immobilisation corporelle qui fait encore l'objet d'un usage productif, mais qui est déjà entièrement amortie (p. ex., un bâtiment entièrement amorti contenant de l'amiante)?

Réponse : Bien que l'immobilisation corporelle soit entièrement amortie, un coût historique lui demeure rattaché. Par conséquent, le coût de mise hors service serait ajouté au prix de base de l'actif existant et amorti sur sa durée de vie utile restante.

Question : Comment le coût de mise hors service d'une immobilisation corporelle ne faisant plus l'objet d'un usage productif (p. ex., une nouvelle loi exige la mise au rebut de l'actif selon des consignes particulières) est-il comptabilisé?

Réponse : Lorsqu'un actif ne fait plus l'objet d'un usage productif, il n'y a plus de période de réalisation des avantages futurs à laquelle rattacher le coût de mise hors service. Par conséquent, le coût de mise hors service serait passé en charges immédiatement.

Question : De quelle façon faut-il comptabiliser le coût de mise hors service d'un actif non comptabilisé (p. ex., pour un actif passé en charges au moment de l'achat)?

Réponse : Dans ce cas, l'actif en cause n'a pas de coût de base auquel on pourrait rattacher le coût de mise hors service, et le coût de mise hors service ne constitue pas un actif distinct en soi, car il ne procure aucun avantage économique futur distinct. Par conséquent, le coût de mise hors service serait passé en charges immédiatement.

Étape 3 : Pour chaque élément qui satisfait aux critères de comptabilisation, établir une estimation appropriée de l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation.

Évaluation initiale

Selon le chapitre SP 3280, l'estimation d'un passif doit comprendre les coûts **directement attribuables** aux activités de mise hors service de l'immobilisation. Ces coûts comprennent :

- ▶ les montants consacrés aux activités au titre du fonctionnement, de l'entretien et de la surveillance après mise hors service qui font partie intégrante de la mise hors service de l'immobilisation;
- ▶ le coût des immobilisations corporelles acquises dans le cadre des activités de mise hors service dans la mesure où ces immobilisations ne sont pas utilisées à d'autres fins. Par exemple, si une entité a acheté une chargeuse-pelleteuse pour procéder à la mise hors service d'une décharge et que l'entité ne l'utilise pas à d'autres fins, son coût serait alors inclus dans l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation relative à la décharge.

L'évaluation d'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service doit aboutir à la **meilleure estimation** du montant nécessaire pour mettre hors service l'immobilisation corporelle à la date des états financiers. Il pourrait être nécessaire de faire appel au jugement professionnel, à l'expérience, aux prix cotés par des tiers et au recours à des experts pour établir la meilleure estimation.

FAQ

Question : Le passif estimé doit-il être établi en fonction des nouvelles lois qui ne sont pas encore en vigueur?

Réponse : Non, l'incidence des nouvelles lois n'est pas prise en compte aux fins de l'estimation du passif tant que ces lois ne sont pas promulguées, quelle que soit leur date d'entrée en vigueur. De façon similaire, le passif est fondé sur les exigences des accords, lois ou obligations juridiquement exécutoires existants et sur la technologie qui devrait être utilisée dans le cadre des activités de mise hors service à la date des états financiers.

Le chapitre SP 3280 ne fournit pas de directives normatives sur les techniques à utiliser pour évaluer le passif. Par conséquent, on doit donc exercer son jugement professionnel pour déterminer la méthode d'évaluation la plus appropriée dans les circonstances. Lorsqu'on prévoit que les flux de trésorerie requis pour régler le passif se matérialiseront sur des périodes futures, l'application d'une technique d'actualisation constitue le meilleur moyen disponible pour estimer le montant du passif. Le taux d'actualisation est l'une des principales données utilisées dans l'application d'une technique d'actualisation. Le taux d'actualisation utilisé doit tenir compte des risques spécifiques au passif. Les hypothèses et le taux d'actualisation doivent être cohérentes entre elles.

FAQ

Question : Le recouvrement peut-il être porté en déduction du passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation?

Réponse : Il peut y avoir un recouvrement au titre d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation lorsqu'une entité du secteur public est en mesure de recouvrer d'un tiers une partie ou la totalité du coût de mise hors service de l'immobilisation. Toutefois, le recouvrement **ne peut pas** être porté en déduction du passif. Le recouvrement doit plutôt être comptabilisé à titre d'actif distinct lorsque les critères de comptabilisation sont satisfaits.

De plus, lorsque le chapitre SP 3280 a été publié, une modification a également été apportée au chapitre SP 3260 (qui exigeait que les recouvrements soient portés en déduction du passif dans le cas des sites contaminés) pour **empêcher** que le recouvrement ne soit déduit du passif et pour uniformiser les directives dans les deux chapitres. Cette modification aura une incidence sur les entités du secteur public qui comptabilisaient les recouvrements en vertu du chapitre SP 3260 en les portant en déduction du passif dans le cas de sites contaminés.

Évaluation ultérieure

La valeur comptable du passif doit être réévaluée à chaque date des états financiers. Pour ce faire, il faut tenir compte de la nouvelle information et du caractère approprié du taux d'actualisation et des autres hypothèses utilisées. Les variations du passif d'une période à l'autre sont comptabilisées différemment selon la façon dont ils sont survenus et l'état de l'actif mis hors service, comme suit :

Variation découlant :	Immobilisation incorporelle qui fait l'objet d'un usage productif	Immobilisation incorporelle qui ne fait plus l'objet d'un usage productif
d'une révision à l'un des éléments suivants : l'échéancier; le montant des flux de trésorerie non actualisés par rapport à l'estimation initiale; le taux d'actualisation.	Ajoutée au coût des immobilisations corporelles en cause et amortie prospectivement de manière logique et systématique.	Passée en charges dans la période où elle survient.
Passage of time	Accounted for as an accretion expense	Passée en charges dans la période où elle survient.

Le passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation doit demeurer comptabilisé jusqu'à ce qu'il soit réglé ou autrement éteint.

À l'étape 3, l'objectif de l'équipe consiste à s'assurer que l'estimation relative à une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation est raisonnable. Pour ce faire, l'équipe doit tenir compte de ce qui suit :

- Les informations utilisées pour estimer le passif étaient-elles disponibles à la date des états financiers?
- Les coûts pris en compte dans l'estimation du passif sont-ils directement attribuables à la mise hors service de l'actif?
- Les coûts directement attribuables ont-ils tous été pris en compte (p. ex., un actif acheté pour réaliser les activités de mise hors service de l'actif qui n'est pas utilisé à d'autres fins)?
- Une technique d'évaluation appropriée a-t-elle été utilisée pour estimer le passif?
- L'uniformité des informations relatives aux obligations liées à la mise hors service d'immobilisations similaires a-t-elle été évaluée?
- Avez-vous fait appel à un expert compétent? Si ce n'est pas le cas, est-ce nécessaire de le faire?
- Les recouvrements prévus ont-ils été comptabilisés de façon distincte du passif?

Incidence du chapitre SP 3280 sur les décharges

Comme il a été fait mention précédemment, lorsque le chapitre SP 3280 entre en vigueur, toutes les décharges devront être comptabilisées en vertu de cette norme. Le Conseil a déterminé que le chapitre SP 3280 s'appliquerait aux décharges, car ces dernières donnent lieu à des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations, une décision qui s'inscrit dans l'optique d'uniformiser la comptabilisation de l'ensemble de ces obligations. Le tableau ci-dessous donne un aperçu des principales différences entre les entités à l'égard de la comptabilisation des décharges en vertu du chapitre SP 3280 par rapport au chapitre SP 3270 antérieur :

	Chapitre SP 3280, Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations	Chapitre SP 3270, Décharges contrôlées
Passif	Comptabilisation lorsque l'obligation survient = comptabilisation plus tôt	Comptabilisation au fur et à mesure de l'utilisation de la décharge = comptabilisation plus tard
Total du passif	Habituellement identique	
Actif	Coût de mise hors service de l'immobilisation inscrit à l'actif	s.o.
Dette nette	Augmentation plus tôt de la dette nette	Augmentation plus tard de la dette nette
Total des charges	Habituellement identique	
Charges annuelles	L'écart quant aux charges annuelles s'explique par l'utilisation de méthodes différentes.	

L'exemple d'état de la situation financière ci-dessous illustre certaines de ces différences :

État de la situation financière - Comparaison		
Au 31 mars 2x23	Chapitre sur les OMHS	SP 3270
Actifs financiers		
Trésorerie et équivalents de trésorerie	600 000 \$	600 000 \$
Impôts à recevoir	165 000	165 000
Placements de portefeuille	495 000	495 000
	1 260 000	1 260 000
Passifs		
Créditeurs	300 000	300 000
Dette à long terme	2 000 000	2 000 000
Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations—décharge	295 532	29 451
	2 595 532	2 329 451
Dette financière nette	(1 335 532)	(1 069 451)
Actifs non financiers		
Immobilisations corporelles	10 258 233	10 000 000
Frais payés d'avance	15 000	15 000
	10 273 233	10 015 000
Excédent (déficit) accumulé	8 937 701 \$	8 945 549 \$

Informations à fournir

À cette étape du processus, l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation est comptabilisée et présentée dans les états financiers. Pour aider les utilisateurs des états financiers à comprendre l'obligation, certaines informations sont présentées dans les notes, notamment : une description du passif et de l'immobilisation corporelle en cause; la méthode d'amortissement utilisée; les bases sur lesquelles se fonde l'estimation du passif; un rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture du passif; et les recouvrements estimatifs. Dans les rares cas où une entité n'est pas en mesure d'établir une estimation raisonnable du passif, il convient de le mentionner et d'expliquer pourquoi.

Transition

Comme nous l'avons mentionné précédemment, le chapitre SP 3280 entre en vigueur aux exercices ouverts à compter du 1er avril 2022, et son adoption anticipée est permise. Pour faciliter la transition vers la nouvelle norme, trois options sont proposées : application prospective, application rétroactive avec retraitements et application rétroactive modifiée avec retraitements. Le tableau ci-dessous fournit une comparaison générale de ces options :

	Application prospective	Application rétroactive avec retraitements	Application rétroactive modifiée avec retraitements
Incidence sur les chiffres comparatifs	Aucun retraitements	Retraitements	Retraitements
Date d'évaluation du passif	Évaluation à la date de survenance de l'obligation juridique	Évaluation à la date de survenance de l'obligation juridique	Évaluation à la date de survenance de l'obligation juridique
Date du taux d'actualisation et hypothèses utilisés	Utilisation du taux d'actualisation et des hypothèses en vigueur à la date de survenance de l'obligation juridique	Utilisation du taux d'actualisation et des hypothèses en vigueur à la date de survenance de l'obligation juridique	Utilisation du taux d'actualisation et des hypothèses en vigueur à la première date de la période courante (soit le 1er avril 2022)
Incidence sur les chiffres comparatifs à l'ouverture (1er avril 2021)	Aucune incidence	Comptabilisation à titre d'ajustement du solde d'ouverture de l'excédent accumulé	Comptabilisation à titre d'ajustement du solde d'ouverture de l'excédent accumulé
Incidence sur les chiffres d'ouverture le 1er avril 2022	Comptabilisation initiale du passif au titre de l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation et du coût de mise hors service de l'immobilisation en cause	Report des chiffres comparatifs retraités	Report des chiffres comparatifs retraités

Les dispositions transitoires choisies doivent être appliquées de façon constante à toutes les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations de l'entité.

FAQ

Question : Quelle est la meilleure disposition transitoire?

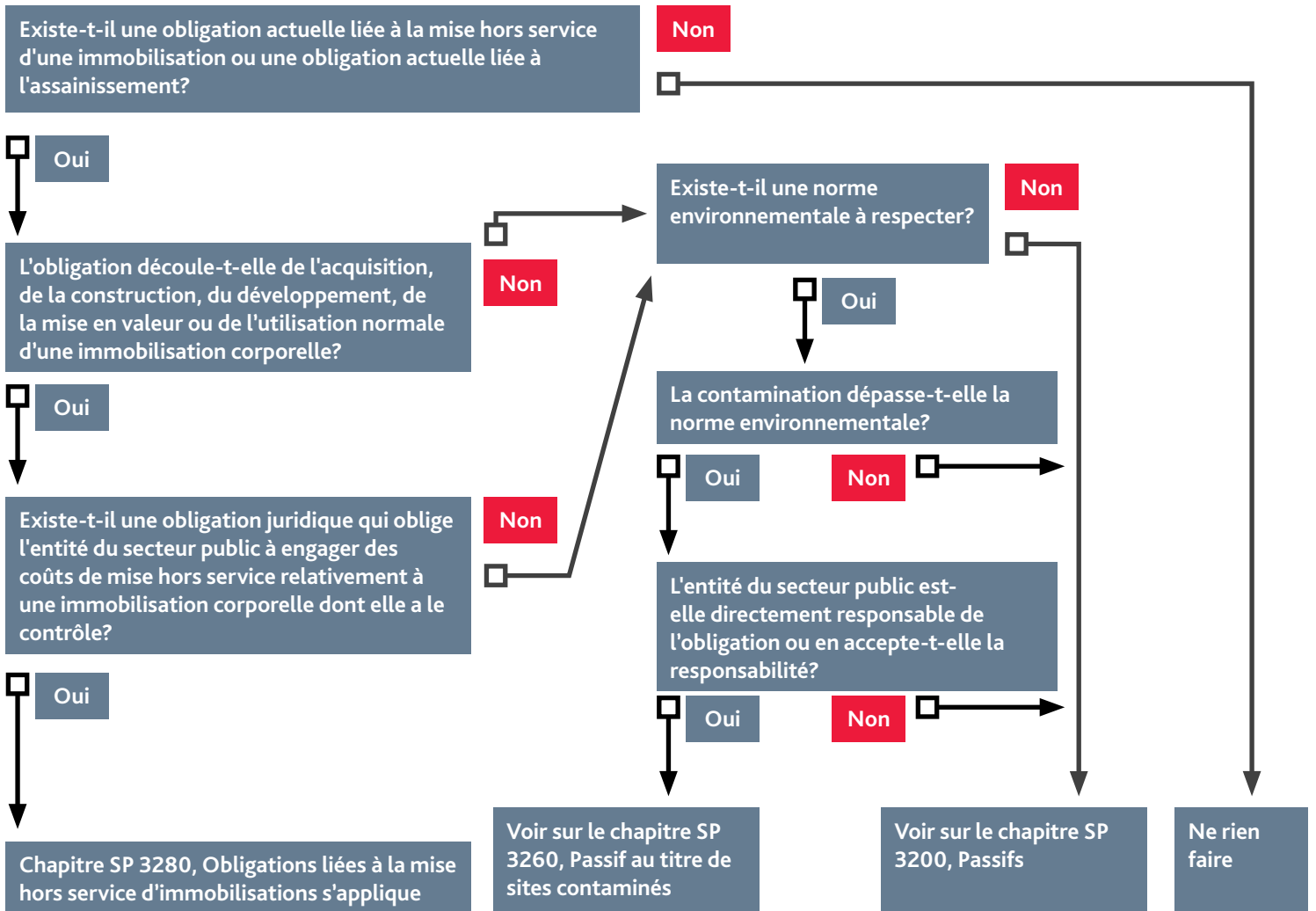
Réponse : Aucune disposition n'est meilleure que les autres. Les entités doivent tenir compte des informations dont elles disposent à l'égard des taux d'actualisation et des hypothèses ainsi que de l'importance de la comparabilité pour les utilisateurs des états financiers afin de déterminer l'option à privilégier. L'application rétroactive modifiée avec retraitements permet à l'entité d'utiliser l'information et les hypothèses en date du début de l'exercice au cours duquel l'entité applique le chapitre SP 3280 plutôt que de trouver l'information en vigueur à la date à laquelle est survenu le passif. Il pourrait donc être plus pratique d'appliquer cette option que l'application rétroactive intégrale. Pour un exemple de chaque disposition transitoire, consultez l'Annexe C.

Conclusion

L'application du chapitre SP 3280 peut sembler lourde à première vue, mais en misant sur l'équipe appropriée et en suivant les étapes mentionnées dans cette publication, on peut appliquer la norme de manière efficace. Pour toute question à propos de l'incidence de cette norme sur votre entité, communiquez avec votre conseiller BDO dès aujourd'hui.

Annexe A—Détermination du chapitre qui s'applique

L'arbre de décision suivant peut être utilisé pour aider à déterminer la norme que l'entité doit consulter pour obtenir des directives sur la comptabilisation d'une obligation.



Annexe B—Liste de contrôle de la démarche en trois étapes

La liste de contrôle ci-dessous indique les points à prendre en compte à chaque étape pour appliquer le chapitre SP 3280.

Étape 1 : Déterminer les éléments qui entrent dans le champ d'application du chapitre SP 3280.

- Existe-t-il des actifs connus qui doivent être mis hors service ou assainis?
- L'entité contrôle-t-elle des décharges?
- L'entité contrôle-t-elle des bâtiments ou des structures contenant de l'amiante?
- Des actifs (y compris des actifs loués) doivent-ils être mis hors service ou nettoyés en vertu des accords, contrats ou lois connus?
- Des actifs faisant l'objet d'un usage productif doivent-ils être mis hors service ou nettoyés?
- De nouvelles lois exigeant la mise hors service de l'immobilisation sont-elles entrées en vigueur?
- Existe-t-il d'autres éléments qui ne sont pas encore inclus dans la liste pour lesquels des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations pourraient exister?

Étape 2 : Déterminer si chaque élément qui entre dans le champ d'application satisfait aux conditions de comptabilisation énoncées au paragraphe SP 3280.09.

- Les lois, les règlements et l'irrecevabilité fondée sur une promesse potentiels auxquels l'entité doit se conformer ont-ils tous été relevés?
- L'entité a-t-elle une responsabilité juridique à l'égard de la mise hors service de l'actif?
- Les opérations ou événements passés donnant lieu à une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation ont-ils tous été relevés?
- Une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation entraîne-t-elle de l'incertitude?
 - ▶ Quelle décision faut-il prendre pour que cette incertitude soit réalisée?
 - ▶ Avez-vous consulté un conseiller juridique ou d'autres experts compétents?
- Existe-t-il des situations où l'entité n'est pas en mesure d'établir une estimation raisonnable du montant du passif? Si c'est le cas, pour quelle raison ce montant ne peut-il pas faire l'objet d'une estimation?

Étape 3 : Pour chaque élément qui satisfait aux critères de comptabilisation, établir une estimation appropriée de l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation.

- Les informations utilisées pour estimer le passif étaient-elles disponibles à la date des états financiers?
- Les coûts pris en compte dans l'estimation du passif sont-ils directement attribuables à la mise hors service de l'actif?
- Les coûts directement attribuables ont-ils tous été pris en compte (p. ex., un actif acheté pour réaliser les activités de mise hors service de l'actif qui n'est pas utilisé à d'autres fins)?
- Une technique d'évaluation appropriée a-t-elle été utilisée pour estimer le passif?
- L'uniformité des informations relatives aux obligations liées à la mise hors service d'immobilisations similaires a-t-elle été évaluée?
- A-t-elle fait appel à un expert compétent? Si ce n'est pas le cas, est-ce nécessaire de le faire?
- Les recouvrements prévus ont-ils été comptabilisés de façon distincte du passif?

Annexe C—Exemple de dispositions transitoires

Nous illustrons les écritures de journal à inscrire en fonction de la disposition transitoire choisie par l'entité du secteur public au moyen du scénario factuel ci-dessous.

Scénario : L'entité du secteur public A n'a encore jamais comptabilisé d'obligations liées à la mise hors service d'immobilisations. En préparant l'adoption du chapitre SP 3280, dont l'entrée en vigueur est le 1er avril 2022, l'entité détermine qu'elle a une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation. L'entité prépare ses états financiers au 31 mars 2023. Les principales hypothèses utilisées à l'égard de l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation s'établissent comme suit :

- ▶ L'immobilisation corporelle qui fait l'objet d'une obligation liée à la mise hors service a été acquise le 1er avril 2005 et sa durée de vie utile est estimée à 20 ans.
- ▶ Le montant total de l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation a été engagé lors de l'acquisition de l'immobilisation incorporelle en cause (le 1er avril 2005).
- ▶ L'entité applique la méthode de l'amortissement linéaire.
- ▶ Au 1er avril 2022, les flux de trésorerie attendus non actualisés qui seront nécessaires pour satisfaire l'obligation liée à la mise hors service de l'immobilisation le 31 mars 2025 se chiffrent à 250 000 \$.
- ▶ Au 1er avril 2005, le taux d'actualisation s'établissait à 5 %.
- ▶ Au 1er avril 2022, le taux d'actualisation s'élève à 3 %.
- ▶ Le taux d'actualisation est demeuré constant à 5 % jusqu'au 1er avril 2022, où il est passé à 3 %.

Application prospective

En vertu de l'application prospective, les chiffres comparatifs ne sont pas retraités, le passif est évalué à la date à laquelle il a été engagé (1er avril 2005) et le taux d'actualisation ainsi que les autres hypothèses utilisées sont celles en vigueur à la date de la survenance de l'obligation. Toutefois, lorsqu'une technique d'actualisation est utilisée, le chapitre SP 3280 exige que l'entité réévalue à chaque période si le taux d'actualisation est approprié. Comme le taux d'actualisation passe à 3 % au 1er avril 2022, ce taux serait le taux d'actualisation utilisé pour le calcul du passif au titre de l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation.

En plus des faits susmentionnés, la valeur d'actualisation du passif au titre de l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation au 1er avril 2022 calculée au moyen d'un taux de 3 % s'établit à 228 785 \$. Par conséquent, l'écriture de journal à utiliser pour comptabiliser le passif et le coût de mise hors service afférent à cette date s'établirait comme suit :

Dt Immobilisation corporelle	228 785	
Ct Obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation		228 785

À la date de la fin de l'exercice établie au 31 mars 2023, l'entité doit comptabiliser la désactualisation du passif pour l'exercice, qui est établie à 6 864 \$ et la dotation aux amortissements pour l'exercice 2023, qui s'élève à 76 262 \$ (228 785 \$/3 ans). L'écriture de journal doit être inscrite comme suit :

Dt Dotation aux amortissements	76 262	
Dt Charge de désactualisation	6 864	
Ct Amortissement cumulé		76 262
Ct Obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation		6 864

Il convient de prendre note que la dotation aux amortissements annuelle est plus élevée selon cette méthode qu'en vertu des autres méthodes, car aucun ajustement n'est apporté à l'amortissement cumulé au solde d'ouverture

Application rétroactive

En vertu de l'application rétroactive intégrale, les chiffres comparatifs sont retraités, un ajustement est apporté au solde d'ouverture de l'excédent accumulé, le passif est évalué à la date à laquelle il a été engagé (1er avril 2005) et le taux d'actualisation et les hypothèses utilisés sont ceux employés à la date de la survenance de l'obligation.

En plus des faits susmentionnés, il a été déterminé que :

- ▶ La valeur d'actualisation du passif au titre de l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation (et le coût de mise hors service connexe) au 1er avril 2005 calculée au moyen d'un taux d'actualisation de 5 % s'établissait à 94 222 \$.
- ▶ La valeur d'actualisation du passif au titre de l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation au 1er avril 2021 calculée au moyen d'un taux d'actualisation de 5 % s'établit à 205 676 \$.
- ▶ La valeur d'actualisation du passif au titre de l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation au 1er avril 2022 calculée au moyen d'un taux d'actualisation de 3 % s'établit à 228 785 \$.

Par conséquent, l'écriture de journal à utiliser pour comptabiliser l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation au 1er avril 2021 s'établirait comme suit :

Dt Immobilisation corporelle	94 222	
Dt Solde d'ouverture de l'excédent accumulé	186 832	
Ct Obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation		205 676
Ct Amortissement cumulé (94 222 \$ / 20 ans x 16 ans)		75 378

À la date de la fin de l'exercice établie au 31 mars 2022, l'entité doit comptabiliser la désactualisation du passif pour l'exercice 2022, qui est établie à 10 284 \$ et la dotation aux amortissements pour l'exercice, qui s'élève à 4 711 \$ (94 222 \$/20 ans). L'écriture de journal doit être inscrite comme suit :

Dt Dotation aux amortissements	4 711	
Dt Charge de désactualisation	10 284	
Ct Amortissement cumulé		4 711
Ct Obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation		10 284

Ensuite, pour l'exercice terminé le 31 mars 2023, l'entité devrait d'abord ajuster le passif et le coût de mise hors service pour la variation du taux d'actualisation qui passe à 3 %, car lorsqu'une technique d'actualisation est utilisée, l'entité doit réévaluer le taux d'actualisation à chaque période :

Dt Immobilisation corporelle	12 826	
Ct Obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation (228 785 \$ – (205 676 \$ + 10 284 \$))		12 826

L'entité doit ensuite comptabiliser la désactualisation du passif pour l'exercice 2023, qui est établie à 6 864 \$ et la dotation aux amortissements pour l'exercice, qui s'élève à 8 986 \$ ((94 222 \$ – 75 378 – 4 711 + 12 826)/3 ans). L'écriture de journal doit être inscrite comme suit :

Dt Dotation aux amortissements	8 986	
Dt Charge de désactualisation	6 864	
Ct Amortissement cumulé		8 986
Ct Obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation		6 864

Application rétroactive modifiée

En vertu de l'application rétroactive modifiée, les chiffres comparatifs sont retraités, un ajustement est apporté au solde d'ouverture de l'excédent accumulé et le passif est évalué à la date à laquelle il a été engagé (1er avril 2005). Toutefois, le taux d'actualisation et les hypothèses utilisés sont ceux employés à la date de début de l'exercice à laquelle le chapitre SP 3820 est appliqué pour la première fois (1er avril 2022) (le taux d'actualisation utilisé est donc de 3 %).

En plus des faits susmentionnés, il a été déterminé que :

- ▶ La valeur d'actualisation du passif au titre de l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation (et les coûts de mise hors service connexe) au 1er avril 2005 calculée au moyen d'un taux d'actualisation de 3 % s'établissait à 138 419 \$.
- ▶ La valeur d'actualisation du passif au titre de l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation au 1er avril 2021 calculée au moyen d'un taux d'actualisation de 3 % s'établit à 222 122 \$.

Par conséquent, l'écriture de journal à utiliser pour comptabiliser l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation au 1er avril 2020 s'établirait comme suit :

Dt Immobilisation corporelle	138 419	
Dt Solde d'ouverture de l'excédent accumulé	194 438	
Ct Obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation		222 122
Ct Amortissement cumulé (138 419 \$ / 20 ans x 16 ans)		110 735

À la date de la fin de l'exercice établie au 31 mars 2022, l'entité doit comptabiliser la désactualisation du passif pour l'exercice 2022, qui est établie à 6 664 \$ et la dotation aux amortissements pour l'exercice, qui s'élève à 6 921 \$ (138 419 \$/20 ans). L'écriture de journal doit être inscrite comme suit :

Dt Dotation aux amortissements	6 921	
Dt Charge de désactualisation	6 664	
Ct Amortissement cumulé		6 921
Ct Obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation		6 664

L'entité doit ensuite comptabiliser la désactualisation du passif pour l'exercice 2023, qui est établie à 6 864 \$ et la dotation aux amortissements pour l'exercice. L'écriture de journal doit être inscrite comme suit :

Dt Dotation aux amortissements	6 921	
Dt Charge de désactualisation	6 864	
Ct Amortissement cumulé		6 921
Ct Obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation		6 864

Comparaison de l'incidence des trois dispositions transitoires :

Le tableau ci-dessous compare l'incidence de l'écriture de journal initiale utilisée pour comptabiliser l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation en vertu de chacun des trois dispositions transitoires ainsi que des soldes de l'actif et du passif au 31 mars 2023.

	Application prospective	Application rétroactive avec retraitement	Application rétroactive modifiée avec retraitement
Écriture de journal initiale			
	1er avril 2022	1er avril 2021	1er avril 2021
Immobilisation corporelle (valeur comptable nette)	228 785	18 844	27 684
Obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation	(228 785)	(205 676)	(222 122)
Incidence sur le solde d'ouverture de l'excédent accumulé	-	186 832	138 419
Soldes au 31 mars 2023			
Immobilisation corporelle (valeur comptable nette)	152 523	17 973	13 842
Obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation	(235 650)	(235 650)	(235 650)

La comparaison ci-dessus indique que le montant de l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation au 31 mars 2023 est le même selon les trois méthodes. Toutefois, la valeur comptable nette de l'immobilisation corporelle présente des différences importantes. En effet, selon la méthode de l'application prospective, l'immobilisation corporelle est initialement comptabilisée à la même valeur que le passif connexe; il n'y a donc aucune incidence sur l'amortissement cumulé ou le solde d'ouverture de l'excédent accumulé. Par conséquent, la valeur comptable nette de l'immobilisation corporelle est beaucoup plus élevée qu'en vertu des deux autres méthodes. Cela entraîne également une dotation aux amortissements annuelle plus élevée sur la durée de vie utile restante de trois ans de l'actif en vertu de l'application prospective (environ 76 000 \$) qu'en vertu des méthodes rétroactives (environ 7 000 \$). Pour une ventilation détaillée, consultez les écritures de journal de chaque méthode ci-dessus.

L'information contenue dans cette publication est à jour en date du 31 juillet, 2020.

Cette publication a été préparée avec soin. Cependant, elle n'est pas rédigée en termes spécifiques et doit seulement être considérée comme des recommandations d'ordre général. On ne peut se référer à cette publication pour des situations particulières et vous ne devez pas agir ou vous abstenir d'agir sur la base des informations qui y sont présentes sans avoir obtenu de conseils professionnels spécifiques. Pour évoquer ces points dans le cadre de votre situation particulière, merci de contacter BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L. BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L., ses partenaires, collaborateurs et agents n'acceptent ni n'assument la responsabilité ou l'obligation de diligence pour toute perte résultant d'une action, d'une absence d'action ou de toute décision prise sur la base d'informations contenues dans cette publication.

BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L., une société canadienne à responsabilité limitée/société en nom collectif à responsabilité limitée, est membre de BDO International Limited, société de droit anglais, et fait partie du réseau international de sociétés membres indépendantes BDO. BDO est la marque utilisée pour désigner le réseau BDO et chacune de ses sociétés membres.