

Points de vue sur le Chapitre SP 3280, Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations



Septembre 2022

Table des matières

Introduction.....	3
Présentation du chapitre SP 3280	4
Moment de la comptabilisation des obligations liées à la mise hors service.....	5
Contrats de location.....	8
Échéancier des flux de trésorerie	10
Actualisation des flux de trésorerie	12
Calcul de l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation	14
Décharges contrôlées de déchets solides.....	16
Dispositions transitoires.....	19
Autres sujets.....	22
Communiquez avec nous	23

Introduction

Le chapitre SP 3280, Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations, est une norme comptable complexe qui exige l'exercice du jugement professionnel et qui entraînera des changements importants dans les états financiers des entités du secteur public. Les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations correspondent à une estimation qui devra être établie à partir des informations disponibles et qui exigera des entités du secteur public qu'elles aient recours à leur jugement et à leurs hypothèses en mettant à profit les données disponibles et les informations fournies par des membres de leur équipe.

Ce guide présente le point de vue de KPMG sur les questions clés de mise en œuvre et les interprétations techniques des indications du chapitre SP 3280. Il fournit un aperçu des défis auxquels les entités du secteur public sont susceptibles de faire face lorsqu'elles appliquent le chapitre SP 3280 pour la première fois et qu'elles établissent un processus d'examen de l'obligation à chaque date des états financiers. Ce guide vise à aider la direction et les autres parties prenantes en fournissant des orientations sur les questions clés découlant de la mise en œuvre de la norme.

Présentation du chapitre SP 3280

Définitions

- Les activités de mise hors service d'immobilisations comprennent toutes les activités relatives à une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation.
- Une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation est une obligation juridique afférente à la mise hors service d'une immobilisation corporelle.

Comptabilisation

- Une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation est comptabilisée lorsqu'il existe une obligation juridique d'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; et il est possible de procéder à une estimation raisonnable du montant en cause.
- L'obligation liée à la mise hors service est comptabilisée à titre de passif et la valeur comptable de l'immobilisation corporelle en cause est augmentée du même montant que le passif.
- Le coût de mise hors service d'une immobilisation corporelle est réparti de manière logique et systématique sur la durée de vie utile de l'immobilisation corporelle.
- Le coût de mise hors service d'une immobilisation corporelle s'ajoute au prix de base d'une immobilisation corporelle entièrement amortie et est lui-même amorti sur la durée de vie utile restante de l'immobilisation, qui aura fait l'objet d'une nouvelle estimation.
- Le coût de mise hors service d'une immobilisation corporelle non comptabilisée ou d'une immobilisation corporelle ne faisant plus l'objet d'un usage productif est passé en charges.

Évaluation

- L'estimation d'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service doit comprendre les coûts directement attribuables aux activités de mise hors service de l'immobilisation en cause.
- Dans les périodes postérieures à l'évaluation initiale, les révisions de l'échéancier ou du montant des flux de trésorerie non actualisés par rapport à l'estimation initiale ou d'une révision du taux d'actualisation sont comptabilisées en tant qu'éléments du coût de l'immobilisation corporelle en cause. L'écoulement du temps est comptabilisé comme charge de désactualisation.

Recouvrements

- Un recouvrement au titre d'obligations liées à la mise hors service d'immobilisations doit être comptabilisé lorsqu'il existe une base d'évaluation appropriée pour le recouvrement; il est possible d'effectuer une estimation raisonnable du montant; et qu'il est prévu que des avantages économiques futurs seront obtenus.
- Le recouvrement ne doit pas être porté en déduction du passif.

Dispositions transitoires

- Le chapitre SP 3280 s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} avril 2022.
- Le chapitre SP 3280 peut être appliqué de l'une ou l'autre des façons suivantes : application rétroactive, application rétroactive modifiée ou application prospective.

Moment de la comptabilisation des obligations liées à la mise hors service

À quel moment les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations en cours de construction doivent-elles être comptabilisées : lorsque la construction est terminée, lorsque l'immobilisation est mise en service ou au fur et à mesure de la construction de celle-ci?

Point de vue de KPMG

Le chapitre SP 3280 précise qu'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation peut découler de l'acquisition, de la construction, du développement ou de l'utilisation normale d'une immobilisation corporelle. Il ne contient pas d'indication spécifique supplémentaire sur le moment précis de la comptabilisation.

Les entités du secteur public devront déterminer de quelle activité découle l'obligation et comptabiliser cette dernière lorsque l'activité a lieu. Imaginons, par exemple, que des matières dangereuses soient utilisées pour isoler un bâtiment en construction et que la réglementation provinciale exige le respect de consignes particulières concernant leur élimination lors de la démolition du bâtiment. Dans ce cas, l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation est liée à l'installation des matières dangereuses et est comptabilisée à mesure que celles-ci sont utilisées dans le bâtiment. Cependant, s'il s'agit d'un appareil de radiographie qui, dans le cadre de son utilisation normale, provoque une contamination radiologique, l'obligation serait comptabilisée à mesure que l'immobilisation est utilisée et que la contamination radiologique est créée.

En raison d'un événement catastrophique (inondation, feux de forêt, etc.), une entité du secteur public est tenue de se départir d'immobilisations corporelles plus tôt que prévu. L'événement catastrophique a-t-il des répercussions sur les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations?

Point de vue de KPMG

Les événements catastrophiques sont inattendus et n'ont aucun lien avec l'utilisation normale des immobilisations corporelles dans le cadre des activités d'exploitation ou de construction ou d'acquisition d'immobilisations corporelles. Par conséquent, les coûts associés à des événements catastrophiques sont exclus du champ d'application du chapitre SP 3280.

Un événement catastrophique peut toutefois perturber les hypothèses utilisées pour calculer l'obligation liée à la mise hors service d'immobilisations. Par exemple, si un incendie endommage partiellement un bâtiment contenant de l'amiante, l'entité du secteur public peut décider de démolir l'ensemble du bâtiment plus tôt que ce qu'elle avait prévu dans un premier temps. Le calcul de l'obligation liée à la mise hors service à la date de clôture serait alors ajusté pour tenir compte de la nouvelle date de mise hors service.

Certaines immobilisations corporelles sont essentielles aux activités et ne seront jamais mises hors service (p. ex., une petite administration locale disposant d'une seule usine de traitement des eaux). L'immobilisation fera plutôt l'objet de réparations et d'entretiens de routine. Faudrait-il comptabiliser une obligation liée à la mise hors service de ces immobilisations?

Point de vue de KPMG

Certaines immobilisations corporelles peuvent être essentielles aux activités d'une entité du secteur public et, en raison du coût significatif de leur remplacement, il peut être prohibitif pour l'entité de mettre l'immobilisation entièrement hors service à court terme. Cela pourrait notamment être le cas pour certaines immobilisations corporelles qui sont de nature historique ou d'intérêt culturel. Toutefois, les actifs amortissables ont une durée de vie limitée et, à un moment donné, ils se détérioreront à tel point qu'ils ne pourront être réparés et devront être

remplacés. L'entité peut adopter l'approche consistant à remplacer les composantes de l'immobilisation au fil du temps afin d'étaler le coût de remplacement sur plusieurs années. Dans de tels cas, les indications suivantes doivent être appliquées à chaque composante significative de l'immobilisation.

Lorsqu'elle applique les indications du chapitre SP 3280, l'entité du secteur public doit d'abord tenir compte des critères de comptabilisation afin d'identifier toutes les obligations liées à la mise hors service qui entrent dans le champ d'application. L'analyse du champ d'application devrait être effectuée sans tenir compte de l'échéancier estimatif des activités de mise hors service, qui est une question qui relève de l'évaluation. En d'autres termes, l'échéancier des activités de mise hors service n'a aucune incidence sur la question de savoir s'il existe une obligation liée à la mise hors service qui entre dans le champ d'application.

Si des activités de mise hors service entrant dans le champ d'application sont identifiées, l'entité du secteur public devra alors estimer le passif, et donc déterminer l'échéancier des flux de trésorerie. Le chapitre SP 3280 exige uniquement que l'échéancier des flux de trésorerie soit estimé; il n'est pas nécessaire de fournir des informations parfaites sur l'échéancier. Une entité du secteur public devrait tenir compte de toutes les informations dont elle dispose relativement à l'échéancier des flux de trésorerie, y compris l'état de l'immobilisation, les plans de gestion de l'immobilisation, les budgets d'investissement pluriannuels et la base sur laquelle la durée de vie utile de l'immobilisation a été déterminée aux fins de l'amortissement.

Il peut arriver que l'actualisation des flux de trésorerie donne lieu à un passif non significatif au titre de l'obligation liée à la mise hors service d'immobilisations parce que l'on s'attend à ce que les flux de trésorerie se produisent dans un avenir lointain. L'entité du secteur public devrait tout de même comptabiliser le passif, puisque celui-ci augmentera au fil du temps à mesure que les activités de mise hors service deviendront plus imminentes.

En plus de comptabiliser le passif, les entités du secteur public doivent également fournir le total estimatif des dépenses non actualisées et la durée sur laquelle les dépenses non actualisées devraient être engagées. Par conséquent, même si le passif comptabilisé est non significatif, l'analyse susmentionnée sera requise pour veiller à ce que les informations fournies dans les états financiers soient exhaustives.

Une entité du secteur public décide d'effectuer volontairement certaines activités de mise hors service. Dans quelles circonstances faudrait-il comptabiliser une obligation liée à la mise hors service d'immobilisations?

Point de vue de KPMG

Le chapitre SP 3280 exige l'existence d'une obligation juridique pour engager des coûts de mise hors service relativement à une immobilisation corporelle. Si une entité du secteur public fait volontairement le choix d'effectuer certaines activités de mise hors service ou effectue certaines activités de mise hors service dans le cadre de ses pratiques habituelles de mise hors service d'immobilisations, mais qu'il n'existe aucun accord juridique, contrat ou loi l'obligeant à exercer ces activités, les coûts de mise hors service n'entrent pas dans le champ d'application du chapitre SP 3280. Ces obligations ne seraient pas évaluées en vertu du chapitre SP 3280, mais elles devraient tout de même être prises en compte en vertu du chapitre SP 3200, Passifs.

L'obligation liée à la mise hors service qui entre dans le champ d'application du chapitre SP 3280 peut découler des propres lois d'un gouvernement (p. ex., l'administration locale adopte des règlements exigeant le respect de consignes particulières concernant l'élimination de certaines matières dangereuses) ou d'une irrecevabilité fondée sur une promesse (promesse faite à un tiers qui fait naître chez celui-ci une attente raisonnable d'exécution de la part du promettant). Bien qu'elle provienne de l'entité, elle constitue tout de même un acte juridiquement exécutoire que l'entité est tenue d'exécuter lorsqu'elle effectue la mise hors service des immobilisations.

Certaines dispositions législatives exigent de l'entité du secteur public qu'elle exécute des activités de mise hors service uniquement lorsqu'un événement spécifique se produit. Par exemple, l'amiante ne doit être enlevé et mis au rebut que lorsqu'il est déplacé. L'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation devrait-elle être comptabilisée lorsque l'immobilisation est acquise, construite ou développée, ou lorsque l'événement spécifique indiqué dans les dispositions législatives se produit?

Point de vue de KPMG

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 l'utilisation normale d'une immobilisation corporelle. L'entité du secteur public doit déterminer l'événement à l'origine de l'obligation légale d'engager les coûts de mise hors service.

Par exemple, lorsqu'une entité du secteur public acquiert un bâtiment contenant de l'amiante, il est certain, à la date d'acquisition, que l'amiante devra être enlevé et mis au rebut ultérieurement. C'est une question de temps et non une question de savoir si l'amiante devra être enlevé et mis au rebut. L'acquisition du bâtiment constitue l'opération ou l'événement passé à l'origine de l'obligation juridique et l'obligation liée à la mise hors service d'immobilisations est comptabilisée au moment de l'acquisition du bâtiment.

Un autre exemple est celui des déchets dangereux qui résultent de l'utilisation normale d'une machine. L'obligation légale ne pourrait exiger l'élimination des déchets dangereux que lorsqu'ils sont produits. Au moment de l'acquisition de la machine, aucun déchet dangereux n'a été produit. Il n'en découle donc aucune obligation d'assainissement. Par conséquent, aucune obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation n'est comptabilisée au moment de l'acquisition de la machine. Lorsque la machine est mise en service et que des déchets dangereux sont produits, l'événement obligeant l'entité du secteur public à éliminer les déchets dangereux s'est produit et le passif au titre de l'assainissement est comptabilisé.

Contrats de location

Un contrat de location a une date de fin définie et exige que les immobilisations corporelles soient remises dans leur état d'origine au terme de la durée du contrat. En pratique, le contrat de location sera renouvelé pour des durées supplémentaires dans un avenir prévisible. Faut-il comptabiliser une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation?

Point de vue de KPMG

Le contrat de location signé par le preneur et le bailleur est juridiquement contraignant et son exécution peut être imposée par un tribunal. Dès lors, si le contrat de location stipule qu'il incombe au preneur de restituer les immobilisations dans leur état d'origine, il s'agit d'une obligation juridique qui relève du champ d'application du chapitre SP 3280.

L'incertitude entourant l'échéancier des activités de mise hors service crée une incertitude d'estimation et constitue une question relevant de l'évaluation. Cela n'empêche pas le preneur de comptabiliser l'obligation liée à la mise hors service d'immobilisations. Le chapitre SP 3280 indique qu'il est extrêmement rare qu'une estimation raisonnable du passif ne puisse être faite.

L'échéancier des activités de mise hors service est habituellement lié à la date de fin de location prévue dans le contrat, sauf s'il existe des éléments de preuve convaincants qu'une autre date de mise hors service est plus appropriée. Pour déterminer une autre date de mise hors service, le preneur pourrait envisager des clauses de renouvellement, examiner les pratiques de renouvellement historique appliquées avec le bailleur à l'égard d'autres immobilisations ou les lettres provenant du bailleur indiquant le désir de ce dernier de renouveler le contrat au terme de la location. Plus le passif connexe est important ou significatif, plus les éléments probants doivent être convaincants en faveur d'une autre date de mise hors service. La cohérence par rapport aux hypothèses utilisées aux fins de la comptabilisation de l'immobilisation louée est également importante. Il n'est pas possible d'utiliser un ensemble d'hypothèses différent pour l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation et pour l'immobilisation en elle-même.

En l'absence d'éléments probants suffisants permettant d'établir une autre date de mise hors service, le preneur devrait utiliser la date de fin de location prévue au contrat. Si, au terme du contrat de location, celui-ci est renouvelé, le preneur devrait ajuster les hypothèses utilisées pour évaluer le passif, lequel serait mis à jour pour tenir compte du changement dans l'échéancier des activités de mise hors service.

Un contrat de location stipule que la location prend fin lorsque l'une des parties transmet un avis écrit à l'autre partie et exige que l'immobilisation louée soit remise dans son état d'origine à la résiliation du contrat. Comment l'échéancier des coûts liés à la fin du contrat de location serait-il estimé?

Point de vue de KPMG

Dans ce scénario, le contrat de location est un contrat juridique qui oblige le preneur à engager certains coûts au terme du contrat de location. Les critères de comptabilisation énoncés dans le chapitre SP 3280 sont remplis et un passif doit être comptabilisé. La question qui se pose est celle de l'évaluation du passif, et plus particulièrement le moment où les flux de trésorerie se produiront.

Étant donné que le contrat de location ne précise pas la date de fin de la location, le preneur devra examiner d'autres informations disponibles, par exemple les plans d'exploitation de l'immobilisation louée, la durée de vie restante de l'immobilisation louée, les pratiques antérieures relativement à des immobilisations similaires, ainsi que les communications avec l'autre partie. L'entité du secteur public peut discuter avec le bailleur de la date de fin de location prévue afin de déterminer si ce dernier a l'intention imminente de résilier le contrat de location. Selon les informations disponibles, le preneur devra faire sa meilleure estimation de l'échéancier prévu des flux de trésorerie. Lors des périodes postérieures, le passif est mis à jour pour tenir compte de toute nouvelle information reçue relativement à la date de fin de la location.

Le contrat de location ne précise pas qui est responsable des activités de mise hors service d'immobilisations. Qui doit comptabiliser l'obligation liée à la mise hors service de l'immobilisation : le preneur ou le bailleur?

Point de vue de KPMG

L'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation est comptabilisée par la partie qui a l'obligation juridique d'engager les coûts.

Si le contrat de location n'exige pas que le preneur engage les coûts, et qu'il n'existe aucun autre accord, contrat ou loi créant pareille obligation à l'égard du preneur, aucune obligation liée à la mise hors service d'immobilisations n'est comptabilisée puisqu'il n'existe aucune véritable obligation juridique.

Si le passif n'est pas pris en charge par le preneur, il est généralement comptabilisé par le propriétaire des actifs ou le bailleur, en supposant que les critères de comptabilisation énoncés au chapitre SP 3280 sont remplis.

Les terrains ont une durée de vie indéfinie et ne sont pas mis hors service. Un contrat de location portant sur un terrain qui exige l'enlèvement d'immobilisations corporelles sur le terrain au terme du contrat de location entre-t-il dans le champ d'application du chapitre SP 3280?

Point de vue de KPMG

Un terrain a une durée de vie indéfinie et n'est pas mis hors service. Toutefois, dans ce scénario, l'obligation liée à la mise hors service d'immobilisations est liée aux immobilisations corporelles se trouvant sur le terrain, et non au terrain lui-même. Le contrat de location concernant un terrain est un contrat juridique qui oblige le preneur à engager certains coûts au terme du contrat de location. Les critères de comptabilisation énoncés dans le chapitre SP 3280 sont remplis, et un passif doit être comptabilisé au titre des coûts associés à l'enlèvement des immobilisations corporelles situées sur le terrain.

Une entité du secteur public a conclu un contrat de location concernant un terrain à titre de bailleur. Des bâtiments se trouvent sur le terrain et, au terme du contrat, le preneur n'est pas tenu de démolir les bâtiments ou de les mettre autrement hors service. Le preneur possède et exploite les bâtiments. L'entité du secteur public (le bailleur) devrait-elle inclure les bâtiments dans son évaluation des immobilisations corporelles avec des obligations potentielles de mise hors service lors de la mise en œuvre du chapitre SP 3280?

Point de vue de KPMG

Dans ce scénario, l'entité du secteur public devrait d'abord examiner le contrat de location ainsi que les pratiques antérieures relativement à des situations similaires afin de vérifier que le preneur n'a véritablement aucune responsabilité relativement aux coûts de mise hors service des bâtiments. L'entité du secteur public peut également entamer des discussions avec le preneur afin de confirmer l'intention de ce dernier d'abandonner le bâtiment situé sur le terrain au terme du contrat de location.

S'il est déterminé que le bailleur est tenu d'engager les coûts liés à la mise hors service du bâtiment, l'entité du secteur public devra alors déterminer si les critères de comptabilisation énoncés au chapitre SP 3280 sont remplis et si un passif au titre de l'obligation liée à la mise hors service d'immobilisations doit être comptabilisé. Par exemple, si les bâtiments ne contiennent pas d'amiante et qu'aucune autre activité de mise hors service n'est exigée par la loi, même si des coûts de mise hors service pourraient être engagés dans l'avenir, aucun passif au titre de la mise hors service d'immobilisations n'est alors comptabilisé en vertu du chapitre SP 3280, car les activités de mise hors service ne sont pas légalement requises. En revanche, si les bâtiments contiennent de l'amiante que l'entité du secteur public devra le mettre au rebut ultérieurement, un passif au titre de l'obligation au titre de la mise hors service d'immobilisations devra être comptabilisé.

Échéancier des flux de trésorerie

Une entité du secteur public ne dispose pas de plans de gestion d'actifs ni de rapports sur l'état des actifs qui indiquent quand ses actifs seront remplacés ou mis hors service. Bien que des durées de vie utile estimées soient utilisées aux fins de l'amortissement des immobilisations corporelles, ces immobilisations seront probablement utilisées au-delà de leur durée de vie utile. Comment peut-on estimer l'échéancier des flux de trésorerie pour les activités de mise hors service?

Point de vue de KPMG

Le chapitre SP 3280 exige l'utilisation des meilleures informations disponibles pour estimer l'obligation liée à la mise hors service d'immobilisations. À chaque date des états financiers, l'estimation est révisée et mise à jour pour tenir compte de toute nouvelle information devenue disponible.

En l'absence de plans de gestion d'actifs, de rapports sur l'état des actifs et d'une durée de vie utile restante exacte relativement aux actifs, l'entité du secteur public peut prendre en considération :

- les pratiques historiques relativement à des immobilisations similaires : par exemple, une immobilisation similaire peut avoir été mise hors service dix ans après la fin de sa durée de vie utile utilisée aux fins de l'amortissement. Cela peut servir de base sur laquelle se fonder pour estimer que l'actif évalué durera encore dix ans après sa durée de vie utile actuelle;
- les immobilisations similaires détenues par des organismes similaires : une entité du secteur public pourrait obtenir des informations auprès d'un organisme similaire relativement à la durée de vie utile restante d'un actif similaire. L'entité du secteur public devrait évaluer l'information reçue pour s'assurer qu'elle est pertinente et fiable;
- les évaluations internes de l'état des immobilisations : l'entité du secteur public pourrait s'enquérir auprès des personnes en interne des pratiques en matière de réparation et d'entretien, ainsi que de la durée prévue d'utilisation de l'immobilisation dans le cadre des activités. Il convient de tenir compte de l'expertise des

personnes qui fournissent ces informations afin de veiller à ce que l'information soit fiable.

Si les informations disponibles sont jugées insuffisantes pour établir une estimation raisonnable de l'échéancier des flux de trésorerie, l'entité du secteur public pourrait devoir faire appel à un expert externe pour l'aider à évaluer la durée de vie utile restante de l'immobilisation.

L'entité du secteur public pourrait également choisir d'appliquer la durée de vie utile utilisée aux fins de l'amortissement à titre d'estimation initiale de l'échéancier des activités de mise hors service jusqu'à ce que d'autres informations soient disponibles.

Le manque d'informations sur l'échéancier des flux de trésorerie n'empêcherait pas l'entité du secteur public de comptabiliser le passif.

Dans le cadre du projet de mise en œuvre du chapitre SP 3280, l'entité du secteur public relève que certaines des durées de vie utile des immobilisations corporelles sont inexactes. Quel est le traitement comptable approprié à appliquer au changement de durée de vie utile des immobilisations? L'ajustement devrait-il être comptabilisé au moyen d'un retraitement de la période précédente ou de façon prospective?

Point de vue de KPMG

L'entité du secteur public devrait d'abord évaluer si la différence de durée de vie utile est attribuable à une erreur ou à un changement d'estimation. En règle générale, si la durée de vie utile est affinée en fonction de nouvelles informations ou analyses disponibles en raison du projet de mise en œuvre du chapitre SP 3280, le changement de durée de vie utile est considéré comme un changement d'estimation et l'incidence est comptabilisée de façon prospective. La dotation aux amortissements comptabilisée à l'égard des actifs des périodes précédentes n'est pas retraitée. L'incidence des nouvelles durées de vie utile sur la dotation aux amortissements est plutôt constatée de façon prospective.

À titre d'exemple, un bâtiment coûte 1 000 000 \$ et est amorti sur 20 ans avec une dotation aux amortissements de 50 000 \$ par année. Après cinq ans, sa valeur comptable nette s'élève à 750 000 \$. Dans le cadre du projet de mise en œuvre du chapitre SP 3280, la durée de vie utile restante est révisée et elle est passée de 15 ans à 25 ans. Pour chaque année suivante, la dotation annuelle aux amortissements s'élève maintenant à 30 000 \$ (750 000 \$ divisés par 25 ans), et aucun retraitement n'est effectué pour ajuster l'amortissement de 250 000 \$ précédemment comptabilisé.

Bien qu'une immobilisation comporte une obligation juridique qui entre dans le champ d'application, l'entité du secteur public ne versera jamais de trésorerie afin de mettre l'actif hors service. Faut-il comptabiliser une obligation liée à la mise hors service d'immobilisations?

Point de vue de KPMG

Le chapitre SP 3280 exige que les quatre critères de comptabilisation soient tous remplis pour qu'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation soit comptabilisée. L'un de ces critères est que des avantages économiques futurs (p. ex., la trésorerie ou d'autres actifs) seront abandonnés pour les activités de mise hors service. Si ce critère n'est pas rempli, aucun passif n'est comptabilisé.

Par exemple, une administration locale peut avoir des tuyaux souterrains contenant de l'amiante. Bien qu'il existe des obligations juridiques selon lesquelles l'amiante doit être enlevé et mis au rebut lors de l'enlèvement des tuyaux,

l'administration locale a construit une importante route passant au-dessus des tuyaux et elle ne creusera jamais la route pour les enlever. Par conséquent, aucun coût ne sera engagé pour l'amiante et aucune obligation liée à la mise hors service d'immobilisations ne sera comptabilisée. Dans cette situation, l'administration locale devrait veiller à ce que les plans de la route ne subissent pas de modifications qui l'obligeraient à enlever les tuyaux.

Can capitalized retirement costs be amortized over a different useful life than the related tangible capital asset?

Point de vue de KPMG

Les Normes comptables canadiennes pour le secteur public enjoignent aux entités du secteur public d'inscrire à l'actif les coûts directement attribuables à l'acquisition, à la construction, à la mise en valeur ou à l'amélioration des immobilisations corporelles. Le chapitre SP 3280 concorde avec ce principe et précise que les coûts de mise hors service ne sont pas différents d'autres coûts engagés ou futurs pour l'utilisation de l'immobilisation corporelle aux fins prévues. En outre, la détermination de la période au cours de laquelle une immobilisation corporelle doit être amortie est fondée sur son utilisation ou son potentiel de service, et non sur la nature des coûts engagés pour l'immobilisation. Par conséquent, les coûts de mise hors service inscrits à l'actif devraient être amortis sur la même durée de vie utile restante que les autres coûts inscrits à l'actif au titre de l'immobilisation corporelle.

Actualisation des flux de trésorerie

Le chapitre SP 3280 préconise, mais n'exige pas, l'actualisation des flux de trésorerie liés aux activités de mise hors service. Quand une entité du secteur public devrait-elle recourir à l'actualisation?

Quel est taux d'actualisation approprié à utiliser?

Point de vue de KPMG

Le chapitre 3280 indique que la technique de la valeur actualisée constitue la plupart du temps la meilleure technique disponible pour estimer le montant de l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation lorsqu'on prévoit que les flux de trésorerie requis pour régler ou autrement éteindre le passif se matérialiseront sur des durées relativement longues. Toutefois, les entités du secteur public ne sont nullement tenues d'appliquer la technique de la valeur actualisée, pas plus qu'elles ne sont tenues d'appliquer systématiquement l'actualisation à toutes les immobilisations. Autrement dit, l'actualisation peut être appliquée à certaines immobilisations et pas à d'autres.

Certaines entités du secteur public choisissent de ne pas actualiser les flux de trésorerie lorsqu'il existe une incertitude importante quant à l'échéancier des flux de trésorerie. De ce point de vue, l'actualisation des flux de trésorerie ajoute une incertitude à l'estimation du passif, en sus de l'incertitude entourant l'échéancier des flux de trésorerie. Cela donne lieu à un passif qui est encore moins représentatif des flux de trésorerie qui seront dépensés au cours de la période future pour mettre l'immobilisation hors service.

Les entités du secteur public devront déterminer leur méthode d'actualisation des flux de trésorerie dans le cadre de leur politique relativement aux obligations liées à la mise hors service d'immobilisations. La politique devrait clairement indiquer si une technique de valeur actualisée sera utilisée pour la totalité ou une partie des obligations de mise hors service et, si certaines obligations de mise hors service ne seront pas actualisées, les paramètres utilisés pour prendre cette décision. L'utilisation de paramètres spécifiques pour déterminer la méthode d'actualisation est importante afin de s'assurer que différentes obligations liées à la mise hors service sont calculées au moyen d'une approche uniforme.

Point de vue de KPMG

Le taux d'actualisation devrait refléter la valeur temps de l'argent et les risques spécifiques au passif au titre des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations, pour lesquels les estimations des flux de trésorerie futurs n'ont pas déjà été ajustées. Les hypothèses inhérentes dans les flux de trésorerie et le taux d'actualisation doivent être cohérentes entre elles. Par exemple, si les flux de trésorerie tiennent compte de l'effet de l'inflation, le taux d'actualisation doit également tenir compte des mêmes hypothèses d'inflation.

Les entités du secteur public ne devraient pas présumer automatiquement que le taux d'actualisation utilisé dans d'autres méthodes comptables, comme les régimes d'avantages futurs des employés, sera le même que celui utilisé pour les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations. Les hypothèses utilisées dans ces taux d'actualisation (p. ex., durée, risque ou nature des flux de trésorerie) peuvent différer considérablement de celles utilisées dans les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations.

L'exercice du jugement professionnel est nécessaire pour déterminer le taux d'actualisation approprié. Les entités du secteur public devraient envisager d'inclure des directives dans leurs politiques de mise hors service d'immobilisations sur la manière de déterminer le taux d'actualisation approprié.

Une méthode pour déterminer le taux d'actualisation consiste à définir quel serait le taux d'intérêt si l'entité du secteur public empruntait un montant similaire au total des coûts de mise hors service non actualisés, avec les mêmes remboursements de capital que les sorties de trésorerie liées aux activités de mise hors service et avec la même date d'extinction de la dette que pour le passif lié à la mise hors service de l'immobilisation. Cette méthode pourrait être plus appropriée si l'entité du secteur public est susceptible d'emprunter pour financer les coûts liés à la mise hors service.

Une autre méthode consiste à envisager le coût de renonciation pour l'entité du secteur public qui met de

côté un montant de trésorerie égal aux coûts de mise hors service non actualisés pour une période similaire à celle des obligations liées à la mise hors service. En d'autres termes, combien l'entité du secteur public pourrait-elle gagner si elle investissait de la trésorerie pour financer ses obligations liées à la mise hors service d'immobilisations? Cette méthode pourrait être plus appropriée si l'entité du secteur public est susceptible de financer elle-même les coûts liés à la mise hors service.

Le taux d'actualisation devrait-il être mis à jour chaque date de clôture?

Point de vue de KPMG

Le chapitre SP 3280 exige que la valeur comptable du passif soit réévaluée chaque date des états financiers et mise à jour pour tenir compte des nouvelles informations qui deviennent disponibles sur la durée de vie utile de l'immobilisation corporelle. Cela comprend un réexamen des estimations et des hypothèses formulées à la date de mise en œuvre pour s'assurer qu'elles demeurent raisonnables.

D'un point de vue pratique, l'entité du secteur public devrait examiner dans quelle mesure les éléments probants sont convaincants quant au fait que le taux d'actualisation a changé par rapport à l'estimation initiale et l'importance de l'incidence du changement sur le passif. Si la variation du taux d'actualisation est simplement la substitution d'une estimation par une autre qui n'est plus fondée sur des éléments probants, alors le taux d'actualisation pourrait demeurer inchangé. Toutefois, si la variation du taux d'actualisation est attribuable à des changements dans les risques ou dans l'échéancier des flux de trésorerie, la mise à jour du taux d'actualisation donne alors lieu à une meilleure estimation du passif.

Les entités du secteur public devraient également tenir compte du seuil de signification. Si une variation du taux d'actualisation n'entraîne pas un changement important du passif, on pourrait faire valoir que le taux d'actualisation doit demeurer inchangé. Les entités du secteur public devraient travailler en collaboration avec leurs auditeurs afin de déterminer si l'incidence sur le passif est significative.

Calcul de l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation

Au cours de l'analyse du champ d'application, l'entité du secteur public a indiqué qu'il y avait une probabilité de 50 % qu'une immobilisation soit soumise à une obligation liée à la mise hors service. Faut-il inclure seulement 50 % des flux de trésorerie dans le passif?

Point de vue de KPMG

Il est possible que les entités du secteur public ne disposent pas d'éléments probants suffisants pour conclure avec certitude qu'une immobilisation est assortie d'une obligation liée à sa mise hors service et qu'une évaluation fondée sur la probabilité pourrait devoir être appliquée. Toutefois, dès qu'il a été déterminé qu'une immobilisation est susceptible d'être assortie d'une obligation liée à la mise hors service et qu'elle relève du champ d'application du chapitre SP 3280, l'estimation du passif n'est pas réduite par le facteur de probabilité. Une immobilisation a ou n'a pas d'obligation liée à la mise hors service. Par conséquent, il ne serait pas approprié de réduire le passif de 50 % en partant du principe qu'il existe une probabilité de 50 % que l'immobilisation soit assortie d'une obligation liée à sa mise hors service.

Toutefois, si, par exemple, l'évaluation conclut que 50 % de la superficie d'un bâtiment fait l'objet d'une obligation liée à la mise hors service, le passif ne serait déterminé que pour 50 % de la superficie du bâtiment.

Quels types d'activités de mise hors service devraient être inclus dans l'obligation liée à la mise hors service?

Point de vue de KPMG

Le chapitre SP 3280 exige que les coûts directement attribuables aux activités de mise hors service d'immobilisations qui répondent aux critères de comptabilisation soient inclus dans l'estimation du passif. Les coûts directement attribuables aux activités de mise

hors service peuvent notamment comprendre les salaires et les avantages sociaux, le matériel et les installations, les matériaux, les services juridiques et autres services professionnels, ainsi que les frais indirects. Ces coûts comprennent également les 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 corporelle, et 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.

Seuls les coûts qui se rapportent à la nature et à l'étendue de l'obligation liée à la mise hors service de l'immobilisation, conformément aux accords, aux contrats, à la loi ou à l'irrecevabilité fondée sur une promesse doivent être pris en compte dans le passif. Par exemple, il existe des obligations juridiques concernant la mise au rebut de l'amiante, mais il n'existe pas nécessairement d'obligations juridiques relatives à la démolition d'un bâtiment en fin de vie. Par conséquent, les coûts associés à la mise au rebut de l'amiante seraient pris en compte dans le passif, contrairement aux coûts de démolition, à moins que la démolition soit choisie comme méthode la plus susceptible de satisfaire à l'obligation liée à la mise hors service de l'amiante. Dans ce cas, la démolition est la méthode utilisée pour satisfaire à l'obligation légale d'éliminer l'amiante selon les modalités réglementaires et les coûts de démolition pourraient être pris en compte dans le passif.

L'inflation doit-elle être prise en compte dans le calcul de l'obligation liée à la mise hors service des immobilisations?

Point de vue de KPMG

Le chapitre SP 3280 ne contient aucune indication prescriptive concernant la prise en compte de l'inflation dans le calcul de l'obligation liée à la mise hors service des immobilisations. Les entités du secteur public devront donc exercer leur jugement professionnel pour déterminer si

l'inflation devrait être prise en considération. En règle générale, l'intégration de l'inflation dans le calcul peut fournir une meilleure estimation des dépenses en espèces futures qui seront engagées.

Les entités du secteur public devraient s'assurer que l'inflation ne fasse pas l'objet d'une double comptabilisation par erreur dans le passif. À titre d'exemple, si l'estimation des coûts reçue d'un tiers comprend déjà l'incidence de l'inflation, il convient de ne pas ajouter de facteur d'inflation supplémentaire. En outre, les hypothèses relatives à l'inflation dans les flux de trésorerie et le taux d'actualisation doivent être cohérentes.

Lorsque des ajustements sont appliqués en fonction de l'inflation, les entités du secteur public doivent également déterminer si l'indice des prix à la consommation (« IPC »), l'indice des coûts de construction *Engineering News-Record* (« ENR ») ou un autre indice constituent l'estimation la plus appropriée de l'inflation. Par exemple, l'indice des coûts de construction ENR pourrait être plus pertinent si les activités de mise hors service sont semblables à des activités de construction. À l'inverse, l'IPC pourrait être plus opportun si les activités de mise hors service comprennent l'achat de biens et de services de consommation.

Quels types de frais indirects peuvent être inclus dans l'obligation liée à la mise hors service d'immobilisations?

Point de vue de KPMG

Le chapitre SP 3280 exige que seuls les frais indirects directement attribuables aux activités de mise hors service requises par la loi soient inclus dans l'estimation du passif. Il faudra exercer un certain jugement professionnel pour déterminer quels frais indirects peuvent être inclus dans l'obligation. Les entités du secteur public devraient déterminer les frais indirects qui sont inévitables lors de l'exécution des activités de mise hors service. Par exemple,

les frais juridiques engagés pour obtenir les permis autorisant l'exécution des activités de mise hors service constitueraient des coûts directement associés et inévitables qui devraient être inclus dans l'obligation. Les coûts relatifs à la comptabilisation des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations et les coûts relatifs au recours à des experts pour estimer les coûts liés à la mise hors service d'immobilisations ne sont pas directement attribuables aux activités de mise hors service et seraient passés en charges à mesure qu'ils sont engagés.

Une entité du secteur public a une immobilisation corporelle assortie d'une obligation de mise hors service. Cet actif est comptabilisé séparément dans les documents financiers aux fins de l'amortissement. Comment l'obligation liée à la mise hors service devrait-elle être imputée aux composantes?

Point de vue de KPMG

L'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation ne doit être imputée qu'aux composantes assorties d'obligations liées à la mise hors service d'immobilisations afin de s'assurer que les coûts liés à la mise hors service d'une immobilisation sont amortis sur la même durée de vie utile que la composante à laquelle elle se rapporte. Une base d'affectation raisonnable devrait être utilisée lorsqu'il n'est pas possible de relier spécifiquement l'obligation à la composante. Par exemple, les coûts de mise hors service de l'amiante dans un bâtiment pourraient être imputés à ses composantes en fonction de la superficie ou de la proportion de la valeur comptable. Les entités du secteur public devraient s'assurer que seules les composantes assorties d'obligations liées à la mise hors service se voient imputer une partie des coûts de mise hors service. Par exemple, si le toit d'un bâtiment est une composante distincte et est dépourvu d'amiante, aucun coût de mise hors service ne devrait lui être imputé.

Décharges contrôlées de déchets solides

Le chapitre SP 3270, Passif au titre des activités de fermeture et d'après-fermeture des décharges contrôlées de déchets solides, a été retiré et remplacé par le chapitre SP 3280, Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations. Quelle est l'incidence sur le passif au titre des décharges contrôlées de déchets solides comptabilisé dans les états financiers?

Point de vue de KPMG

En vertu du chapitre SP 3270, les entités du secteur public comptabilisaient le passif au titre des décharges contrôlées de déchets solides en fonction de la capacité utilisée du site. Un montant proportionnel du total estimatif des coûts de fermeture et d'après-fermeture était comptabilisé à titre de passif et passé en charges sur la base de la part utilisée de la capacité totale estimée du site. Il en résultait une comptabilisation de la totalité du passif au titre des coûts à la fin de la durée de vie du site.

En vertu du chapitre SP 3280, les entités du secteur public sont tenues de comptabiliser le passif au moment où survient l'opération ou l'événement passé qui les oblige à engager les coûts. Il peut s'agir de l'acquisition, de la construction, du développement ou de la mise en valeur du site, ou de l'utilisation normale du site. Les entités du secteur public devront évaluer les activités de fermeture et d'après-fermeture des décharges contrôlées de déchets solides afin de déterminer si elles sont liées à l'acquisition, à la construction ou au développement du site, ou à l'utilisation normale de celui-ci. À titre d'exemple, si l'agrément environnemental exige qu'on procède au recouvrement final et à la revégétation du terrain, peu importe l'utilisation qui aura été faite de la décharge contrôlée, le passif connexe sera comptabilisé lorsque l'agrément sera reçu. En revanche, si l'activité de fermeture porte uniquement sur la partie du site qui est utilisée, le passif serait comptabilisé à mesure que d'autres parties du site sont utilisées.

Il découlera de la mise en application du chapitre SP 3280 que le passif au titre des décharges contrôlées de déchets

solides sera comptabilisé plus tôt au cours de la durée de vie du site, plutôt que progressivement en fonction de son utilisation. L'augmentation du passif se traduit par une augmentation du coût des immobilisations corporelles si le site fait l'objet d'un usage productif, qui doit être amorti sur la durée de vie utile restante du site. Le montant total des coûts de mise hors service comptabilisés pour le site ne variera pas par rapport à l'ancienne méthode comptable en vertu des chapitres SP 3270 et SP 3280. Toutefois, l'échéancier de la comptabilisation des charges sera quant à lui modifié. Des charges plus élevées seront comptabilisées plus tôt au cours de la durée de vie utile d'un site en vertu du chapitre SP 3280, tandis que des charges moins élevées seront enregistrées dans les dernières années de la durée de vie utile du site par rapport au chapitre SP 3270.

Étant donné que le chapitre SP 3280 contient des indications générales concernant toutes les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations, l'application de ses principes aux décharges contrôlées de déchets solides peut faire davantage appel au jugement professionnel.

Étude de cas

Données de l'étude de cas

La construction d'une décharge contrôlée de déchets solides commence le 1er janvier 2022 et la mise en décharge débute le 1er janvier 2023. La décharge cesse de recevoir des déchets le 31 décembre 2032. La capacité de la décharge contrôlée est de 100 000 tonnes et sera utilisée uniformément tout au long de la durée de vie de la décharge.

Les coûts de fermeture liés au recouvrement final et à la revégétation en 2033 sont estimés à 100 000 \$. L'agrément environnemental relatif à la décharge contrôlée exige qu'on procède au recouvrement final et à la revégétation du terrain, peu importe l'utilisation qui aura été faite de la décharge contrôlée.

Les coûts de fermeture liés à l'achèvement, en 2033, des installations et des dispositifs nécessaires au contrôle et à

la récupération des gaz sont estimés à 250 000 \$. Le passif au titre des coûts de fermeture est engagé dès le début de la mise en décharge.

La durée de la période d'après-fermeture est de cinq ans (du 1er janvier 2035 au 31 décembre 2039), et le coût des activités d'après-fermeture est estimé à 10 000 \$ par année. Les mêmes activités de fermeture et

d'après-fermeture sont exigées en vertu de l'agrément environnemental, peu importe l'utilisation du site. Le passif au titre des coûts d'après-fermeture est engagé dès le début de la mise en décharge.

Partons de l'hypothèse selon laquelle toutes les sorties de trésorerie ont lieu à la fin de l'exercice et le taux d'actualisation est de 3 %.

Sommaire des flux de trésorerie

	31 décembre					
	2033	2034	2035	2036	2037	Total
Coûts de fermeture – recouvrement et revegetation	100 000 \$	-	-	-	-	100 000 \$
Coûts de fermeture – Dispositifs nécessaires au contrôle	250 000 \$	-	-	-	-	250 000 \$
Coûts d'après-fermeture	10 000 \$	10 000 \$	10 000 \$	10 000 \$	10 000 \$	50 000 \$
Total	360 000 \$	10 000 \$	10 000 \$	10 000 \$	10 000 \$	400 000 \$

Application du chapitre 3270

Le 31 décembre 2023, la valeur actualisée des coûts de fermeture et d'après-fermeture s'élève à 295 533 \$ et 10 % de la capacité de la décharge contrôlée ont été utilisés (10 000 tonnes sur un total de 100 000 tonnes). Le passif et la charge comptabilisée s'élèvent à 29 553 \$ (295 533 \$ x 10 %).

Le 31 décembre 2024, la valeur actualisée des coûts de fermeture et d'après-fermeture s'élève à 304 398 \$ et 20 % de la capacité de la décharge contrôlée ont été utilisés (20 000 tonnes sur un total de 100 000 tonnes). La variation du passif et la charge comptabilisée s'élèvent à 31 327 \$ (304 398 \$ x 20 % - 29 553 \$). Le passif total comptabilisé s'élève à 60 880 \$ (304 398 \$ x 20 %).

Application du chapitre 3280

Le 31 décembre 2023, la valeur actualisée des coûts de fermeture et d'après-fermeture s'élève à 295 533 \$, ce qui équivaut au passif comptabilisé. L'immobilisation corporelle

comptabilisée s'élève à 258 233 \$ (montant inscrit à l'actif au 1er janvier 2023 de 286 925 \$ moins l'amortissement de 28 692 \$ pour une année). Un total des charges de 37 300 \$ pour 2023 est comptabilisé et est composé d'une dotation aux amortissements de 28 692 \$ et d'une charge de désactualisation de 8 608 \$ (écart entre le passif de 286 925 \$ au 1er janvier 2023 et le passif de 295 533 \$ au 31 décembre 2023).

Le 31 décembre 2024, la valeur actualisée des coûts de fermeture et d'après-fermeture s'élève à 304 398 \$, ce qui équivaut au passif comptabilisé. L'immobilisation corporelle comptabilisée s'élève à 229 541 \$ (montant inscrit à l'actif au 1er janvier 2023 de 286 925 \$ moins l'amortissement accumulé de 57 384 \$ sur deux ans). Un total des charges de 37 557 \$ pour 2024 est comptabilisé et est composé d'une dotation aux amortissements de 28 692 \$ et d'une charge de désactualisation de 8 865 \$ (écart entre le passif de 295 533 \$ au 31 décembre 2023 et le passif de 304 398 \$ au 31 décembre 2023).

Comparaison entre le chapitre SP 3270 et le chapitre SP 3280

Clôture de l'exercice	Passif			Charges		
	SP 3280	SP 3270	Différence	SP 3280	SP 3270	Différence
2023	295 533 \$	29 553 \$	265 980 \$	37 300 \$	29 553 \$	7 747 \$
2024	304 398 \$	60 880 \$	243 518 \$	37 557 \$	31 327 \$	6 230 \$
2025	313 530 \$	94 059 \$	219 471 \$	37 825 \$	33 179 \$	4 646 \$
2026	322 936 \$	129 175 \$	193 761 \$	38 098 \$	35 115 \$	2 983 \$
2027	332 624 \$	166 312 \$	166 312 \$	38 381 \$	37 138 \$	1 243 \$
2028	342 603 \$	205 561 \$	137 042 \$	38 671 \$	39 250 \$	(579) \$
2029	352 881 \$	247 017 \$	105 864 \$	38 971 \$	41 455 \$	(2 484) \$
2030	363 468 \$	290 774 \$	72 694 \$	39 279 \$	43 757 \$	(4 478) \$
2031	374 372 \$	336 935 \$	37 437 \$	39 597 \$	46 160 \$	(6 563) \$
2032	385 603 \$	385 603 \$	-	39 924 \$	48 669 \$	(8 745) \$
2033	37 171 \$	37 171 \$	-	11 568 \$	11 568 \$	-
2034	28 286 \$	28 286 \$	-	1 115 \$	1 115 \$	-
2035	19 135 \$	19 135 \$	-	849 \$	849 \$	-
2036	9 709 \$	9 709 \$	-	574 \$	574 \$	-
2037	-	-	-	291 \$	291 \$	-
			Total	400 000 \$	400 000 \$	-

Dispositions transitoires

Comment le chapitre SP 3280 s'appliquerait-il en vertu de chacune des trois dispositions transitoires?

Approche rétroactive

L'approche rétroactive est fondée sur les indications du chapitre SP 2120, Modifications comptables. Dans le cadre de cette approche, le chapitre SP 3280 est appliqué comme s'il était en vigueur depuis la date à laquelle l'obligation a été contractée pour la première fois, et il est fondé sur des hypothèses historiques applicables à ce moment précis. L'entité du secteur public a la possibilité d'effectuer un retraitement des exercices précédents ou d'effectuer un ajustement cumulé au cours de l'exercice considéré pour tenir compte de l'incidence de la variation des exercices précédents au moyen d'un ajustement correspondant de l'excédent ou du déficit accumulé ou au moyen des résultats opérationnels.

Approche prospective

L'approche prospective peut prendre trois formes en fonction des circonstances propres à la situation :

1. Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations qui tirent leur origine d'un événement (acquisition, construction, développement, mise en valeur ou utilisation normale) survenu le 1^{er} avril 2022 ou à une date ultérieure.
2. Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations qui tirent leur origine d'un événement survenu avant le 1^{er} avril 2022 et qui n'ont pas déjà été comptabilisées.
3. Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations qui tirent leur origine d'un événement survenu avant le 1^{er} avril 2022 et qui ont déjà été comptabilisées, mais pour lesquelles l'application du présent chapitre nécessite un ajustement.

Dans ces trois scénarios, l'évaluation et la comptabilisation de l'obligation liée à la mise hors service d'immobilisations sont réalisées au moment de l'adoption du chapitre SP 3280. En vertu de l'approche prospective, les entités du secteur public doivent appliquer le chapitre SP 3280 dès l'année d'adoption, sans tenir compte des années précédentes. Si une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation existe déjà, elle est ajustée pour tenir

compte des changements découlant de l'adoption du chapitre SP 3280.

En supposant qu'aucune obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation n'ait été comptabilisée antérieurement, l'approche prospective suppose la comptabilisation d'un actif et d'un passif correspondant à la valeur actualisée des sorties attendues; l'amortissement de l'actif sur sa durée de vie utile restante, et la désactualisation du passif sur la durée de vie de l'actif lorsque l'actualisation est appliquée pour déterminer l'obligation future.

L'approche prospective n'exige aucun ajustement du solde d'ouverture de l'excédent ou du déficit aux fins de la mise en œuvre du chapitre SP 3280, mais entraîne une hausse des charges futures en raison de la hausse des coûts d'amortissement si l'immobilisation fait encore l'objet d'un usage productif. Si celle-ci ne fait plus l'objet d'un usage productif ou si elle n'a jamais été comptabilisée par l'entité du secteur public, la variation du passif est comptabilisée au moyen d'une charge correspondante pour l'exercice considéré.

Approche rétroactive modifiée

Selon l'approche rétroactive modifiée, l'entité du secteur public supprime de ses états financiers, au début de l'année d'adoption, toute obligation existante liée à la mise hors service d'une immobilisation et les coûts connexes comptabilisés à ce jour. Par la suite, un passif au titre de toute obligation existante liée à la mise hors service, ajusté pour tenir compte de la désactualisation cumulée à cette date, est comptabilisé. Cela correspondrait à la valeur actualisée du passif au début de l'exercice. Un coût de mise hors service, porté en augmentation de la valeur comptable des immobilisations corporelles en cause, est inscrit à l'actif. La valeur de l'immobilisation correspond à la valeur à la date à partir de laquelle l'obligation existait (c.-à-d. la date d'acquisition de l'immobilisation).

L'amortissement cumulé représente l'amortissement qui aurait été comptabilisé si cette norme avait été en vigueur. Un ajustement du solde d'ouverture de l'excédent accumulé est requis. Si l'immobilisation ne fait plus l'objet d'un usage productif, l'entité du secteur public devrait comptabiliser le passif au moyen d'un ajustement correspondant au solde d'ouverture de l'excédent.

L'incidence des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations pour les actifs entièrement amortis peut être comptabilisée de l'une des trois façons suivantes :

- 1. Au moyen du solde d'ouverture de l'excédent accumulé, sans retraitement de la durée de vie utile de l'immobilisation :** L'actif et le passif sont comptabilisés à la date à laquelle l'obligation a existé pour la première fois. L'actif est amorti, et le passif fait l'objet d'un accroissement, en fonction de la durée de vie utile initiale de l'immobilisation, ce qui donne lieu à l'amortissement intégral de l'actif et à ce que la valeur du passif corresponde à l'obligation future à la date d'adoption.
- 2. Au moyen du solde d'ouverture de l'excédent accumulé, avec retraitement de la durée de vie utile de l'immobilisation :** L'actif et le passif sont comptabilisés à la date à laquelle l'obligation a existé pour la première fois. L'actif est amorti, et le passif fait l'objet d'un accroissement, en fonction de la durée de vie utile révisée de l'actif. Cette méthode permet de mieux faire correspondre la charge avec les avantages économiques futurs découlant de l'immobilisation.
- 3. Sur une base prospective :** La valeur actualisée des flux de trésorerie futurs est comptabilisée à titre d'actif et de passif à la date d'adoption du chapitre SP 3280.

Les dotations aux amortissements et les charges de désactualisation sont comptabilisées sur la base de la durée de vie utile restante révisée de l'actif. Aucun ajustement du solde d'ouverture de l'excédent accumulé n'est effectué.

Étude de cas

Données de l'étude de cas

Une entité du secteur public acquiert un bâtiment contenant de l'amiante pour 15 millions de dollars le 1^{er} juillet 2017. La durée de vie utile restante du bâtiment est de 15 ans et celui-ci sera démolì à la fin de sa vie utile. Les lois exigent que l'amiante soit mis au rebut par l'entité du secteur public avant la démolition du bâtiment. L'entité du secteur public adopte le chapitre SP 3280 pour l'exercice clos le 31 décembre 2023, date à laquelle la direction estime que la mise au rebut de l'amiante coûtera 1,5 million de dollars. L'entité du secteur public a un taux d'actualisation de 3 % et sa politique consiste à amortir les bâtiments sur leur durée de vie utile selon la méthode linéaire.

Le tableau qui suit présente les soldes annuels des actifs et des passifs, ainsi que les charges connexes si le chapitre SP 3280 a été appliqué à compter du 1^{er} juillet 2017. Les soldes des actifs et des passifs au 1^{er} juillet 2017 représentent la valeur actualisée des sorties futures à cette date.

Date	Actif	Passif	Dotations aux amortissements	Charge de désactualisation
1 ^{er} juillet 2017	962 793 \$	962 793 \$	-	-
31 décembre 2017	930 700 \$	977 128 \$	32 093 \$	14 335 \$
31 décembre 2018	866 514 \$	1 006 442 \$	64 186 \$	29 314 \$
31 décembre 2019	802 328 \$	1 036 635 \$	64 186 \$	30 193 \$
31 décembre 2020	738 141 \$	1 067 734 \$	64 186 \$	31 099 \$
31 décembre 2021	673 955 \$	1 099 766 \$	64 186 \$	32 032 \$
31 décembre 2022	609 769 \$	1 132 759 \$	64 186 \$	32 993 \$
31 décembre 2023	545 583 \$	1 166 742 \$	64 186 \$	33 983 \$
31 décembre 2024	481 397 \$	1 201 744 \$	64 186 \$	35 002 \$
31 décembre 2025	417 210 \$	1 237 797 \$	64 186 \$	36 052 \$
31 décembre 2026	353 024 \$	1 274 931 \$	64 186 \$	37 134 \$
31 décembre 2027	288 838 \$	1 313 179 \$	64 186 \$	38 248 \$
31 décembre 2028	224 652 \$	1 352 574 \$	64 186 \$	39 395 \$
31 décembre 2029	160 466 \$	1 393 151 \$	64 186 \$	40 577 \$
31 décembre 2030	96 279 \$	1 434 946 \$	64 186 \$	41 795 \$
31 décembre 2031	32 093 \$	1 477 994 \$	64 186 \$	43 048 \$
31 décembre 2032	-	1 500 000 \$	32 093 \$	22 006 \$
		Total	962 793 \$	537 207 \$

Approche rétroactive

Selon l'approche rétroactive, un actif et un passif de 962 713 \$ sont comptabilisés le 1^{er} juillet 2017. Les soldes comparatifs des états financiers de 2022 font l'objet d'un retraitement afin de refléter cette situation lors de l'adoption du chapitre SP 3280 en 2023. L'incidence des dotations aux amortissements et des charges de désactualisation de 2017 à 2021 serait ajustée au moyen du solde d'ouverture de l'excédent accumulé lors du retraitement des soldes de 2022.

En 2022, l'actif est de 609 769 \$, le passif de 1 132 759 \$, la dotation aux amortissements de 64 186 \$ et la charge de désactualisation de 32 993 \$. L'incidence des dotations aux amortissements et des charges de désactualisation pour les exercices précédents restants est ajustée au moyen du solde d'ouverture de l'excédent accumulé.

Approche prospective

Selon l'approche prospective, un passif de 1 132 759 \$ est comptabilisé, ce qui représente la valeur actualisée de l'obligation future au début de 2023. Un actif de 1 132 759 \$ est également comptabilisé sans ajustement correspondant à l'amortissement. L'immobilisation est amortie sur la durée de vie utile restante de dix ans du bâtiment, et le passif est comptabilisé sur la même période pour déterminer l'obligation future. Aucun ajustement n'a été apporté à l'excédent accumulé aux fins de la mise en œuvre du chapitre SP 3280, mais les charges futures sont plus élevées puisque l'immobilisation fait toujours l'objet d'un usage productif.

Approche rétroactive modifiée

Dans le cadre de l'approche rétroactive modifiée, le solde au 31 décembre 2022 représenterait le montant d'ouverture de 2023 pour le passif. Par conséquent, le passif au moment de l'adoption du chapitre SP 3280 serait de 1 132 759 \$. Le prix de base de l'actif correspond à la valeur à la date d'acquisition de l'immeuble, soit 962 793 \$. Les amortissements cumulés du coût de l'actif s'élèvent à 353 023 \$, ce qui représente la dotation aux amortissements à compter de la date d'acquisition jusqu'au 31 décembre 2022. L'écart entre la valeur comptable nette de l'actif et le passif de 522 989 \$ est ajusté au moyen du solde d'ouverture de l'excédent accumulé.

Après la mise en œuvre initiale, la dotation annuelle aux amortissements et la charge de désactualisation annuelle sont comptabilisées.

Doit-on privilégier une approche transitoire en particulier?

Point de vue de KPMG

Aucune approche transitoire ne doit être privilégiée. Chaque entité du secteur public devra prendre en considération les informations à sa disposition relativement au coût de mise hors service de l'immobilisation ainsi que l'incidence de chaque option sur l'information financière, afin de déterminer quelle approche transitoire lui convient le mieux. L'évaluation de l'obligation peut être perçue différemment selon la méthode de transition choisie.

Les entités du secteur public qui se regroupent en gouvernements d'ordre supérieur ou en entités mères pourraient recevoir des directives prescriptives sur les dispositions transitoires à appliquer afin de faciliter le processus de consolidation et/ou d'assurer l'uniformité de la mise en œuvre du chapitre SP 3280 au sein d'organisations similaires.

Le retraitement des soldes comparatifs de l'exercice précédent dans les états financiers est-il requis dans l'exercice au cours duquel le chapitre SP 3280 est adopté?

Point de vue de KPMG

Le retraitement des soldes comparatifs de l'exercice précédent est requis en vertu des approches transitoires rétroactive et rétroactive modifiée, à moins que l'entité du secteur public ne dispose pas d'informations suffisantes pour retraiter les soldes de l'exercice précédent. En règle générale, on s'attend à ce que la plupart des entités du secteur public aient suffisamment d'informations pour retraiter les soldes comparatifs de l'exercice précédent. En vertu de l'approche prospective, les incidences de l'adoption du chapitre SP 3280 sont comptabilisées au cours de l'exercice d'adoption et, par conséquent, il n'est pas nécessaire de retraiter les informations comparatives de l'exercice précédent.

Autres sujets

Étant donné que les terrains sont des immobilisations non amortissables, le traitement comptable des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations associées à un terrain diffère-t-il des immobilisations amortissables?

Point de vue de KPMG

Il n'existe aucune différence de traitement comptable pour les immobilisations amortissables et non amortissables en vertu du chapitre SP 3280. En règle générale, il est inhabituel que les terrains fassent l'objet d'activités de mise hors service puisqu'ils n'ont pas de fin de vie. Toutefois, il existe de nombreuses activités de mise hors service en lien avec des immobilisations (p. ex., des immeubles) ou des activités qui se déroulent sur un terrain. Les entités du secteur public devraient analyser toutes les activités de mise hors service potentielles associées aux terrains de la même manière qu'elles le feraient pour les autres immobilisations corporelles.

L'obligation d'assainissement d'un site est couverte par le chapitre SP 3260, Passif au titre des sites contaminés, et le chapitre SP 3280, Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations. Quelle est la différence entre les instructions des chapitres SP 3260 et SP 3280, et à quel moment chaque norme devrait-elle être appliquée?

Point de vue de KPMG

Trois facteurs distinguent les chapitres SP 3260 et SP 3280 :

1. **La cause de l'obligation de mise hors service ou d'assainissement** : le chapitre SP 3280 traite des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations découlant de l'acquisition, de la construction, du développement ou de la mise en valeur, ou de l'utilisation normale d'une immobilisation. Le chapitre SP 3260 traite des coûts liés à l'utilisation inappropriée d'un actif ou des coûts découlant d'un événement imprévu donnant lieu à une contamination.
2. **Le type d'obligation** : tant le chapitre SP 3260 que le chapitre SP 3280 fournissent des indications sur les obligations juridiquement exécutoires. Toutefois, le chapitre SP 3260 comprend également les obligations assumées volontairement par l'entité.

3. **L'étendue de la contamination** : dans le chapitre SP 3260, un passif est comptabilisé si la contamination excède une norme ou un seuil environnemental. Le chapitre SP 3280 ne prévoit pas une telle exigence.

Il est également important de noter que les dépenses engagées pour éteindre l'obligation ne sont habituellement pas comptabilisées à titre d'actif en vertu du chapitre SP 3260, contrairement au chapitre SP 3280. Le chapitre SP 3280 comprend un arbre de décision qui aidera les entités du secteur public à faire la distinction entre les chapitres SP 3260 et SP 3280.

Le chapitre SP 3280 ne comprend aucune indication concernant le financement des coûts de mise hors service d'immobilisations. Que doivent faire les entités du secteur public s'il existe des passifs non capitalisés ou si la mise en œuvre du chapitre SP 3280 entraîne un déficit accumulé?

Point de vue de KPMG

La mise en œuvre du chapitre SP 3280 devrait donner lieu à des discussions sur les lacunes en matière de financement pour les coûts liés à la mise hors service d'immobilisations et, plus généralement, sur la gestion du capital et les déficits en matière d'infrastructures. Le chapitre SP 3280 ne contient aucune indication comptable prescriptive, car ces sujets se rapportent aux décisions opérationnelles plutôt qu'aux décisions en matière d'information financière, et les différentes entités du secteur public financeront les coûts de mise hors service d'immobilisations de différentes façons. Par exemple, une administration locale peut augmenter son prélèvement d'impôt pour financer les obligations, tandis qu'un hôpital peut dépendre du financement d'un gouvernement d'ordre supérieur au cours de l'année où l'actif est mis hors service.

Il est recommandé que toutes les entités du secteur public profitent de l'occasion donnée par la mise en œuvre du chapitre SP 3280 pour discuter des coûts liés à la mise hors service d'immobilisations et pour planifier ceux-ci. Cela comprendra des discussions internes avec la haute direction ainsi qu'avec les commissions et conseils.

Si une entité du secteur public a une obligation d'équilibre budgétaire ou fait l'objet d'autres règlements relatifs aux déficits, il est recommandé de tenir des discussions avec le gouvernement d'ordre supérieur afin d'obtenir de plus amples indications sur la façon dont cette question doit être gérée.

Communiquez avec nous



Bailey Church

Associé, Services-conseils en comptabilité
613-212-3698
bchurch@kpmg.ca



Asifa Hirji

Associé, KPMG Entreprise
604-777-3921
asifahirji@kpmg.ca



kpmg.ca/audit

L'information publiée dans le présent document est de nature générale. Elle ne vise pas à tenir compte des circonstances de quelque personne ou entité particulière. Bien que nous fassions tous les efforts nécessaires pour assurer l'exactitude de cette information et pour vous la communiquer rapidement, rien ne garantit qu'elle sera exacte à la date à laquelle vous la recevrez ni qu'elle continuera d'être exacte à l'avenir. Vous ne devriez pas y donner suite à moins d'avoir d'abord obtenu un avis professionnel se fondant sur un examen approfondi des faits et de leur contexte.

© 2022 KPMG s.r.l./S.E.N.C.R.L., société à responsabilité limitée de l'Ontario et cabinet membre de l'organisation mondiale KPMG de cabinets indépendants affiliés à KPMG International Limited, société de droit anglais à responsabilité limitée par garantie. Tous droits réservés. KPMG et le logo de KPMG sont des marques de commerce utilisées sous licence par les cabinets membres indépendants de l'organisation mondiale KPMG. 17663

Les cabinets membres de KPMG comptent 227 000 professionnels dans 146 pays.