

Chapitre SP 3280, « Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations » : difficultés d'application de la méthode de l'application rétroactive modifiée

Extrait, Compte rendu de la réunion publique du 8 avril 2021 fait par le Groupe de discussion sur la comptabilité dans le secteur public

Le chapitre [SP 3280](#), « Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations », qui a été ajouté au Manuel du secteur public en août 2018 et qui entrera en vigueur le 1^{er} avril 2022, comporte certains aspects complexes, dont la méthode de l'application rétroactive modifiée. Certaines entités ont soulevé des questions concernant l'application de cette méthode dans les deux situations suivantes :

1. Un bâtiment contient de l'amiante, mais a été construit avant l'entrée en vigueur des dispositions légales qui imposent le désamiantage.
2. Une immobilisation corporelle entièrement amortie fait encore l'objet d'un usage productif.

Question 1

Si un bâtiment contenant de l'amiante a été construit vingt ans avant l'entrée en vigueur des dispositions légales imposant le désamiantage, à partir de quand existe-t-il une obligation liée à la mise hors service d'immobilisations (OMHS), et quand faut-il commencer l'amortissement?

Voici les détails du scénario :

- Le gouvernement A applique le chapitre SP 3280 pour la première fois et choisit d'appliquer les dispositions relatives à l'application rétroactive modifiée conformément aux [paragraphe .69](#) à [.71](#) du chapitre SP 3280.
- Tous les critères énoncés au [paragraphe .09](#) du chapitre SP 3280 quant à la question de savoir s'il existe un passif au titre de l'OMHS sont remplis à la date de mise en œuvre.
- Le gouvernement A possède un bâtiment à l'égard duquel une OMHS relative au désamiantage a été identifiée et évaluée à 1 million de dollars. Le bâtiment contient de l'amiante, mais il a été bâti en 1950, et ce n'est qu'en 1970 que la province a adopté des dispositions légales imposant d'enlever l'amiante en respectant des consignes particulières.
- Le gouvernement A prévoit que le désamiantage sera effectué en 2025. Il déboursa alors 1 million de dollars pour régler cette obligation.

Le Groupe s'est fait demander de considérer les deux points de vue suivants :

- A. L'OMHS doit être comptabilisée à la date de construction, ou d'acquisition. L'amortissement des coûts relatifs à l'OMHS inscrite à l'actif devrait commencer à la date de construction, soit en 1950.
- B. L'OMHS doit être comptabilisée à la date à laquelle l'obligation juridique a pris effet. L'amortissement des coûts relatifs à l'OMHS inscrite à l'actif devrait commencer à la date à laquelle l'obligation juridique a pris naissance, soit en 1970.

Quelques membres du Groupe font remarquer que l'estimation de l'OMHS comporte plusieurs hypothèses et variables. Ce qui importe avant tout, c'est de comptabiliser l'obligation. Or, il est possible de justifier le point de vue A ou B. Par conséquent, il faut se concentrer sur la comptabilisation de l'obligation, plutôt que de chercher à adopter l'approche la plus pure ou précise sur le plan théorique, particulièrement si la différence entre les montants à comptabiliser selon l'un ou l'autre de ces deux points de vue est négligeable.

Un membre du Groupe souligne que, selon le point de vue A, il se peut que le gouvernement A ne dispose pas de suffisamment d'information pour estimer l'OMHS à la date de construction, soit 1950. En outre, il n'existe aucune obligation juridique avant l'entrée en vigueur des dispositions légales, et le point de vue B est donc, selon lui, plus approprié. Un autre membre du Groupe réplique que les dommages à l'immobilisation qui nécessitent le désamiantage au moment de la mise hors service découlent de l'utilisation d'amiante dans la construction. Il faut donc comptabiliser le passif au titre de l'obligation à la date de construction, conformément au point de vue A.

Certains membres considèrent que l'application du point de vue A pourrait être la meilleure approche dans le contexte de la mise en œuvre de la norme, car elle facilite la comptabilisation de l'obligation; une fois la mise en œuvre terminée, il serait préférable de suivre l'approche du point de vue B pour comptabiliser les nouvelles OMHS. À leur avis, la comptabilisation selon le point de vue B refléterait mieux la substance si une entité décidait d'acheter l'immobilisation après l'entrée en vigueur des dispositions légales concernant l'amiante. D'autres membres préconisent l'application d'une approche uniforme dès la mise en œuvre de la norme.

Certains membres du Groupe formulent les commentaires suivants :

- La méthode de l'application rétroactive modifiée vise à simplifier les exigences de la méthode rétroactive.
- Le CCSP pourrait préciser comment les [paragrophes .17, .21](#) et [.71](#) du chapitre SP 3280 interagissent dans la norme.
- Le passif au titre de l'OMHS peut changer par suite de l'émergence de nouvelles technologies qui réduisent le coût final de la mise hors service de l'immobilisation.

Dans l'ensemble, les membres du Groupe sont nombreux à appuyer le point de vue B, comme seule option envisageable ou comme option acceptable. D'autres membres du Groupe sont toutefois d'avis que le point de vue A est acceptable et pragmatique.

Question 2

Si une immobilisation est entièrement amortie à la date de la mise en œuvre de la norme, mais qu'elle fait encore l'objet d'un usage productif, de quelle façon le [paragraphe .30](#) du chapitre SP 3280 s'appliquerait-il relativement à la comptabilisation de l'OMHS?

Voici les détails du scénario :

- Le scénario est une adaptation de l'exemple relatif aux dispositions transitoires fourni à l'[Annexe B](#) du chapitre SP 3280. Cet exemple pose comme hypothèse que l'immobilisation à laquelle l'OMHS s'applique a une durée de vie utile restante. À l'inverse, le scénario qui suit pose comme hypothèse que l'immobilisation a été entièrement amortie, mais qu'elle fait encore l'objet d'un usage productif.
- Une entité applique le chapitre SP 3280 pour la première fois et choisit d'appliquer les dispositions relatives à l'application rétroactive modifiée conformément aux [paragrophes .69](#) à [.71](#) du chapitre SP 3280.
- Le chapitre SP 3280 est mis en œuvre le 1^{er} avril 2022. En conséquence, en vue de l'évaluation, le scénario utilise l'information et les hypothèses en date du 1^{er} avril 2022 aux fins de la détermination des estimations de flux de trésorerie relatives à une OMHS.
- L'entité du secteur public n'a encore jamais comptabilisé d'OMHS pour l'immobilisation en cause. Les hypothèses importantes sont les suivantes :
 - L'immobilisation corporelle qui fait l'objet d'une OMHS a été acquise le 1^{er} avril 1995 au montant de 4 millions de dollars, et sa durée de vie utile était estimée à 20 ans.
 - L'entité applique la méthode de l'amortissement linéaire.
 - La charge d'amortissement de l'immobilisation était de 200 000 \$ par année.
 - L'immobilisation a été entièrement amortie en 2015, mais elle fait encore l'objet d'un usage productif par l'entité.
 - L'entité estime que l'immobilisation sera en usage productif jusqu'au 31 mars 2025.
 - Le montant total de l'OMHS a été engagé lors de l'acquisition de l'immobilisation en cause (le 1^{er} avril 1995).
 - Au 1^{er} avril 2022, les flux de trésorerie attendus non actualisés qui seront nécessaires pour régler le passif au titre de l'OMHS le 31 mars 2025 se chiffrent à 250 millions de dollars.
 - Le taux d'actualisation au 1^{er} avril 2022 est de 2,5 %.

Trois points de vue ont été envisagés concernant la mise en œuvre de la norme en date du 1^{er} avril 2022 :

- A. L'OMHS devrait être entièrement portée au débit de l'excédent ou du déficit accumulé et comptabilisée comme un passif lorsque la norme est mise en œuvre.
- B. L'OMHS devrait être inscrite à l'actif lorsque la norme est mise en œuvre et être amortie sur la durée de vie utile restante pendant laquelle l'entité prévoit d'en faire un usage productif.
- C. L'OMHS devrait être inscrite à l'actif lors de sa comptabilisation initiale (le 1^{er} avril 1995), et l'immobilisation devrait être amortie sur sa durée de vie utile ayant fait l'objet d'une nouvelle estimation. Il faut faire une nouvelle estimation de la durée de vie utile de l'immobilisation et ajuster les amortissements cumulés, et amortir l'OMHS sur la durée de vie utile restante ayant fait l'objet de la nouvelle estimation (30 ans, soit du 1^{er} avril 1995 au 31 mars 2025). Les changements touchant la durée de vie utile sont traités comme des révisions d'estimations.

La plupart de membres du Groupe préfèrent le point de vue C. Selon eux, la révision de l'estimation est l'approche la plus précise et la plus défendable des trois. Cela dit, bien que cette option soit plus transparente que les autres, elle exige plus de travail et l'on ne sait pas vraiment si elle donnera de meilleures informations aux utilisateurs. Le point de vue A arrive au deuxième rang, compte tenu de son aspect pratique et de l'accent mis sur la comptabilisation de l'obligation; toutefois, il s'agit de l'option la plus faible sur le plan technique. Le point de vue B est le moins prisé. Considérée comme la plus simple des trois options, la solution préconisée selon ce point de vue pourrait convenir dans les cas où son effet est relativement semblable à celui de l'approche du point de vue C. Par contre, si son effet sur l'amortissement est significatif, cela pourrait pénaliser injustement l'entité en nuisant à ses résultats sur la durée de vie utile restante de l'immobilisation. Une quatrième possibilité est évoquée, mais un membre du Groupe la rejette en précisant que la situation décrite dans le scénario ne peut être considérée comme une correction d'erreur, au sens donné à ce terme au chapitre [SP 2120](#), « Modifications comptables », puisque le changement de la durée de vie utile repose sur de nouvelles informations plus précises.

Le Groupe demande au CCSP de voir s'il y aurait lieu de mettre à jour le chapitre [SP 3150](#), « Immobilisations corporelles », pour amener les entités à réexaminer régulièrement la durée de vie utile de leurs immobilisations. Deux membres du Groupe mentionnent que la situation décrite dans le scénario concernant l'application du chapitre SP 3280 ne correspond à aucune des circonstances qui, selon le chapitre SP 3150, peuvent nécessiter la modification de la durée de vie utile d'une immobilisation. Dans ce scénario en particulier, la durée de vie utile ne devient importante que lorsque de nouveaux coûts s'ajoutent à l'immobilisation en raison de l'OMHS.