

Aide-mémoire destiné aux organismes municipaux en vue de l'entrée en vigueur du chapitre SP 3280 - *Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations*

(Version révisée)

Le chapitre SP 3280 – *Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations* (OMHS), émis par le *Conseil sur la comptabilité dans le secteur public* (CCSP) et faisant partie des normes comptables pour le secteur public, entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} avril 2022. Il doit donc être appliqué par les organismes municipaux du Québec à compter de leur exercice 2023.

Le champ d'application du chapitre SP 3280 exclut les obligations répondant aux critères du chapitre SP 3260 - *Passif au titre des sites contaminés* déjà en vigueur. L'annexe A du présent document présente la différence entre ces normes.

Dès l'application du chapitre SP 3280, le chapitre SP 3270 - *Passif au titre des activités de fermeture et d'après-fermeture des décharges contrôlées de déchets solides* (ci-après « passif lié aux sites d'enfouissement ») est retiré et n'est donc plus applicable. L'application du chapitre SP 3280 implique donc une modification de normes comptables pour les organismes municipaux qui présentent déjà un passif lié aux sites d'enfouissement.

Le présent aide-mémoire vise :

- à rappeler aux organismes municipaux l'importance d'entreprendre sans attendre une démarche¹ d'identification et d'évaluation de leurs OMHS;
- à suggérer les étapes d'une telle démarche, laquelle exige d'y consacrer le temps et les ressources nécessaires de manière à la compléter à la satisfaction de l'auditeur indépendant², permettant ainsi d'éviter une réserve dans son rapport d'audit sur les états financiers;
- à présenter des exemples d'enjeux à considérer et des questionnements particuliers dans l'établissement des OMHS;
- et à informer de l'impact fiscal dès le budget 2023 ou 2024 advenant que des OMHS doivent être constatées.

Le présent document est complémentaire au document d'information *Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations* révisé par le MAMH en novembre 2022, lequel est accessible sur son site Web à l'adresse suivante :

<https://www.mamh.gouv.qc.ca/finances-et-fiscalite/information-financiere/presentation-de-linformation-financiere/normes-comptables/#c1861>

¹ Le ministère n'accompagne pas les organismes municipaux dans la réalisation de cette démarche. Pour toute question relative à l'interprétation des nouvelles normes et à leur application en regard de leur propre situation, les organismes municipaux sont invités à s'adresser à leur auditeur indépendant et à se référer aux informations émises à ce sujet par d'autres organisations, telles des associations de gestionnaires municipaux.

² Incluant le vérificateur général dans le cas d'une grande ville, ce qui s'applique à toute mention de l'auditeur indépendant dans le présent document.

Suggestion de démarche pour identifier et évaluer les OMHS

1) Établir les responsabilités au sein de l'organisme municipal

Il revient à l'organisme municipal de désigner qui est responsable de coordonner la démarche³ en vue de l'entrée en vigueur de ces nouvelles normes et d'identifier les gestionnaires ayant les compétences nécessaires pour collaborer à l'identification et à l'évaluation des OMHS. Les gestionnaires plus particulièrement visés sont notamment ceux qui sont responsables :

- de la gestion immobilière (bâtiments dont l'organisme municipal a le contrôle en tant que propriétaire ou locataire, particulièrement ceux pouvant contenir de l'amiante, garages municipaux et réservoirs de produits pétroliers, hors sol ou souterrains);
- des travaux publics et de l'ingénierie (voirie et infrastructures souterraines, ponts, bassins de rétention, dépôts à neige, etc.);
- de l'hygiène du milieu (sites d'enfouissement, incinérateurs, recyclage, traitement des eaux, etc.).

2) Comprendre et maîtriser les nouvelles normes concernant les OMHS

Le coordonnateur de la démarche est responsable d'acquérir une compréhension adéquate des nouvelles normes du chapitre SP 3280 et de consulter la documentation émise à ce sujet par le MAMH et par d'autres organisations, tels que des cabinets comptables ou des associations de gestionnaires municipaux. L'assistance de l'auditeur indépendant pourrait s'avérer utile.

Les nouvelles normes doivent être expliquées aux gestionnaires responsables concernés. Ce qui est attendu d'eux dans le cadre de cette démarche doit être clair, notamment en ce qui concerne la documentation devant être produite. Pour assurer un bon déroulement de la démarche, un échéancier devrait également être établi.

3) Identifier les immobilisations potentiellement visées

Il appartient aux gestionnaires responsables concernés d'identifier les immobilisations corporelles pour lesquelles des OMHS pourraient devoir être comptabilisées⁴. En effet, ce sont eux qui possèdent l'expérience et les connaissances techniques permettant d'identifier les immobilisations corporelles qui devraient faire l'objet de travaux ou d'activités dans le cadre de leur mise hors service éventuelle.

Parmi les travaux/activités envisagés dans le cadre d'une mise hors service d'une immobilisation corporelle, seuls ceux qui sont exigés en vertu d'une obligation juridique doivent faire l'objet de la comptabilisation d'OMHS. Une obligation juridique peut découler de dispositions légales ou réglementaires, mais également d'une entente, d'un contrat⁵ ou d'une promesse. L'assistance des services juridiques ou d'un consultant juridique peut s'avérer nécessaire en certains cas pour statuer si une telle obligation existe.

³ Puisque cette démarche a un impact sur les données financières de l'organisme, l'organisme pourrait juger approprié que le coordonnateur des travaux puisse être le trésorier (ou la trésorière), ou le greffier-trésorier (greffière-trésorière). Dans tous les cas, il revient à l'organisme municipal d'en convenir.

⁴ Voir le traitement comptable décrit à l'annexe A du document d'information *Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations* mentionné précédemment.

⁵ Par exemple, dans le cadre d'un bail, l'obligation de remettre le bien loué à son état initial à la fin du bail (améliorations locatives).

Les travaux/activités doivent résulter de l'acquisition, de la construction, du développement et/ou de l'utilisation normale des immobilisations corporelles en cause au cours de leur vie utile. Ils peuvent comprendre des travaux d'assainissement sauf lorsque la cause de la contamination est antérieure à l'usage productif ou lorsque le fait à l'origine de l'obligation d'assainissement découle d'un usage inapproprié ou d'un événement imprévu⁶. Les travaux/activités devront occasionner l'abandon d'avantages économiques futurs.

Le document d'information en ligne déjà mentionné précédemment peut être consulté pour plus d'informations sur la nature des travaux/activités à considérer et les critères devant être remplis pour déterminer si des OMHS doivent être comptabilisées.

L'annexe B *Exemples d'enjeux et de questionnements particuliers concernant les OMHS* peut également être utile à cette étape.

4) Évaluer les OMHS

Après avoir fait l'inventaire des lois, des ententes, des accords et des promesses pouvant créer des OMHS pour chaque type d'immobilisation corporelle et identifié les immobilisations corporelles pour lesquelles des OMHS pourraient devoir être comptabilisées, il faut procéder à l'évaluation de ces obligations, en tenant pour acquis qu'il est possible d'en faire une estimation raisonnable.

Facteurs influant sur l'évaluation des OMHS		
Temps	Durée de vie utile restante Moment où les travaux/activités de mise hors service devront être réalisés	Pour chaque immobilisation corporelle visée, il appartient aux gestionnaires responsables de déterminer ces deux facteurs et de les <u>documenter</u> . Bien que la détermination de ces facteurs puisse s'avérer difficile, il demeure nécessaire d'en faire la meilleure estimation possible, quitte à raffiner cette estimation au cours des années subséquentes. Dans certains cas, le recours à des experts pourrait s'avérer nécessaire.
Taux d'inflation	Taux d'inflation le plus plausible propre aux immobilisations corporelles identifiées	Il appartient aux gestionnaires responsables de déterminer ce facteur et de le <u>documenter</u> . Un taux d'inflation peut être spécifique par type de travaux/activités à être réalisés.
Coûts des travaux/activités à réaliser	Estimation des flux de trésorerie futurs associés aux travaux/activités à réaliser pour la mise hors service des immobilisations corporelles identifiées	En se basant sur les facteurs liés au temps et le taux d'inflation déterminés, il appartient aux gestionnaires responsables, pour chaque immobilisation corporelle visée, de faire la meilleure estimation possible de la valeur monétaire future du coût anticipé des travaux/activités au moment de leur réalisation, et de bien la <u>documenter</u> . Dans certains cas, le recours à des experts pourrait s'avérer nécessaire.

⁶ Dans ces cas, les obligations de décontamination répondent plutôt aux critères du chapitre SP 3260 – *Passif au titre des sites contaminés*.

Taux d'actualisation	Taux d'actualisation le plus plausible, généralement différent du taux d'inflation	<p>Il appartient au trésorier ou greffier-trésorier de déterminer ce facteur en tenant compte de la valeur temps de l'argent et des risques financiers propres à l'organisme municipal, et de le <u>documenter</u>.</p> <p>Un même taux d'actualisation est appliqué à toutes les OMHS.</p> <p>Au besoin, se référer à un expert, tel un économiste.</p>
----------------------	--	--

Pour chaque immobilisation corporelle visée, les informations suivantes sont compilées :

- la durée de vie utile restante;
- le moment où les travaux/activités de mise hors service devront être réalisés;
- le taux d'inflation utilisé;
- l'estimation de la valeur monétaire future du coût des travaux/activités devant être réalisés.

Finalement, les valeurs monétaires futures du coût des travaux/activités à être réalisés sont actualisées en se servant du taux d'actualisation déterminé.

Les facteurs doivent être réévalués⁷ annuellement afin de s'assurer de présenter un passif au titre des OMHS qui soit fondé sur les informations disponibles à la date des états financiers. Le passif doit être ajusté en cas de changement significatif au niveau des facteurs, par exemple un changement dans la nature et/ou le calendrier des travaux/activités futurs de mise hors service, dans la durée de vie utile des immobilisations ou au niveau du taux d'inflation et/ou du taux d'actualisation.

Il peut également être pertinent de tenir compte de l'importance relative⁸ dans l'évaluation des OMHS en considérant les coûts/bénéfices. À cet égard, l'organisme municipal devrait se concerter avec son auditeur indépendant.

Afin de s'assurer d'obtenir en temps opportun les informations et la documentation requises de la part des gestionnaires responsables, un suivi doit être effectué tout au long de la démarche d'identification et d'évaluation des OMHS. Ce suivi permet de valider la compréhension des informations attendues et de s'assurer que le travail demandé soit réalisé en respectant l'échéancier fixé.

5) Concertation avec l'auditeur indépendant

Il est recommandé que l'organisme municipal se concerte avec l'auditeur indépendant dès le début de la démarche d'identification et d'évaluation des OMHS afin de :

- s'assurer d'une compréhension commune des nouvelles normes sur les OMHS;
- valider la démarche d'identification et d'évaluation des OMHS;

⁷ Il y a lieu de discuter avec l'auditeur indépendant de la possibilité de procéder à une réévaluation exhaustive de certains facteurs à une fréquence moindre, par exemple pour l'estimation de la durée de vie utile restante, la détermination des travaux/activités à réaliser, leurs coûts et le moment où il est prévu de les réaliser, quitte à réévaluer à chaque année les taux d'inflation et d'actualisation. Un organisme municipal qui aurait de nombreux OMHS pourrait même répartir dans le temps la réévaluation exhaustive des facteurs pouvant être réévalués à une fréquence moindre.

⁸ L'auditeur indépendant prend en compte la notion de seuil de signification aux fins de son audit.

- s'entendre sur la documentation à consigner pour appuyer l'identification et l'évaluation des OMHS ainsi que tout raisonnement en matière d'incertitude ou d'importance relative;
- convenir d'avance des informations concernant les OMHS et toute incertitude à leur égard qu'il sera nécessaire de présenter en note complémentaire aux états financiers;
- convenir d'un échéancier pour fournir à l'auditeur indépendant la documentation dont il aura besoin aux fins de son audit financier⁹.

Impacts fiscaux et budgétaires

Comme expliqué dans le document d'information *Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations* publié sur le site Web du MAMH :

- une acquisition d'immobilisations corporelles doit initialement être inscrite dans les activités d'investissement en contrepartie de la constatation du passif au titre des OMHS. Cette acquisition doit être pourvue en crédits par une affectation de l'excédent de fonctionnement non affecté ou par une affectation des activités de fonctionnement aux activités d'investissement. Pour en étaler l'effet fiscal, une mesure d'allègement fiscal facultative est permise en recourant au poste *Dépenses constatées à taxer ou à pourvoir* (DCTP)¹⁰;
- l'application de ces nouvelles normes implique la constatation annuelle de charges d'amortissement et de désactualisation¹¹ liées aux OMHS, et ce dès l'exercice 2023. La charge d'amortissement est renversée dans la conciliation à des fins fiscales des activités de fonctionnement pour y être remplacée par une dépense fiscale d'amortissement des DCTP;
- les DCTP devraient être amorties sur la durée de vie utile restante de l'immobilisation corporelle faisant l'objet d'OMHS. L'amortissement peut également s'étendre sur la période comprise entre la fin de la durée de vie utile et le début des travaux de mise hors service s'il est prévisible que la réalisation de ceux-ci soit différée. Dans tous les cas, l'organisme municipal doit avoir accumulé toutes les liquidités nécessaires avant d'entreprendre les activités de mise hors service et d'acquitter ainsi son passif au titre des OMHS. En cas d'ajouts ou d'améliorations à des immobilisations corporelles donnant lieu à une augmentation du passif au titre des OMHS tout en augmentant la durée de vie utile et repoussant de ce fait dans le temps le début des travaux de mise hors service, le solde des DCTP peut être amorti en fonction de la durée de vie utile restante modifiée;
- l'amortissement des DCTP commence en 2023 si l'évaluation des OMHS était déjà terminée et connue au moment de l'élaboration du budget 2023, sinon il commence en 2024. De même, une affectation aux DCTP peut être inscrite dans la conciliation à des fins fiscales de l'exercice 2023 en lien avec la charge de désactualisation de l'exercice si l'évaluation des OMHS n'était pas déjà terminée et connue au moment de l'élaboration du budget 2023. Dans un tel cas, ces DCTP s'ajoutent aux DCTP liées aux OMHS qu'il faut commencer à amortir en 2024.

Il y a lieu de prévoir aux budget 2024 et suivants les crédits nécessaires pour la charge de désactualisation et la dépense fiscale d'amortissement des DCTP en lien avec les OMHS.

⁹ De la documentation pourrait devoir être fournie à l'auditeur indépendant à l'automne 2023 dans le cadre de son audit intérimaire de l'exercice 2023.

¹⁰ Les DCTP ne peuvent pas être utilisées pour le passif déjà comptabilisé antérieurement pour les sites d'enfouissement auquel des DCTP ne sont pas déjà associées, car les dépenses en question ont déjà été taxées ou pourvues sur le plan fiscal.

¹¹ La charge de désactualisation est le montant correspondant à l'augmentation de la valeur comptable d'un passif au titre des OMHS d'immobilisations qui est attribuable à l'écoulement du temps.

Annexe A : SP 3280 – OMHS vs SP 3260 – Sites contaminés

SP 3280 – OMHS	SP 3260 – Sites contaminés*
<p>Vise des immobilisations corporelles en usage productif.</p> <p>Peut viser des immobilisations corporelles qui ne sont plus en usage productif, lorsque le fait à l'origine de l'OMHS découle de l'acquisition, de la construction, du développement ou de l'utilisation normale de ces immobilisations corporelles.</p>	<p>Vise habituellement des sites qui ne sont plus en usage productif.</p> <p>Peut viser des sites encore en usage productif lorsque la cause de la contamination est antérieure à l'usage productif ou lorsque le fait à l'origine de l'obligation d'assainissement découle d'un usage inapproprié ou d'un événement imprévu.</p>
<p>L'obligation n'est pas nécessairement liée à l'existence d'une contamination. Si c'est le cas, celle-ci n'a pas besoin de dépasser une norme environnementale.</p>	<p>Existence d'une contamination nécessaire, laquelle doit dépasser une norme environnementale</p>
<p>Obligation juridique liée à des immobilisations corporelles dont l'organisme municipal a le contrôle en tant que propriétaire ou locataire</p>	<p>L'organisme municipal a la responsabilité directe de la contamination ou la prend en charge dans le cas d'un site orphelin ou appartenant à un tiers.</p>
<p>Traitement comptable : le passif constaté est comptabilisé dans le coût de l'immobilisation corporelle et passé par la suite en charge par le biais de l'amortissement. Dans le cas d'un terrain, le passif constaté est capitalisé dans le coût du terrain, mais une perte de valeur équivalente est constatée en charge en vertu du SP 3150 – <i>Immobilisations corporelles</i>, puisque le terrain n'a pas réellement pris de valeur (voir l'annexe C).</p>	<p>Traitement comptable : tout ajustement du passif est passé directement en charges.</p>

* Pour plus d'informations concernant les normes spécifiques aux sites contaminés, se référer à la *Note d'information* publiée à ce sujet par le MAMH le 6 novembre 2013, laquelle est accessible sur son site Web à l'adresse suivante :

https://www.mamh.gouv.qc.ca/fileadmin/publications/finances_indicateurs_fiscalite/information_financiere/presentation_information_financiere/sites_contaminees_note.pdf

Annexe B : Exemples d'enjeux et de questionnements particuliers concernant les OMHS

<p>Bâtiments contenant de l'amiante</p>	<p>Les règles environnementales exigent de retirer l'amiante au moment de la mise hors service de ces bâtiments, du changement de leur vocation ou usage ou d'une rénovation majeure affectant notamment leur structure.</p> <p>En l'absence d'informations précises sur la composition de la structure de certains bâtiments, plutôt que de faire des trous pour déterminer s'il y a présence d'amiante (coûteux, pas suffisamment de ressources spécialisées sur le marché), des extrapolations pourraient être faites à partir de l'expérience et des informations disponibles, en se basant sur les dates de construction des bâtiments. L'estimation du coût pour retirer l'amiante pourrait par exemple être déterminée sur la base d'un coût estimatif par pied carré en fonction de la date de construction.</p>
<p>Routes, ponts et infrastructures souterraines (eau, égout)</p>	<p>Ces infrastructures ne sont pas, de façon générale, mises hors service de façon permanente. L'exercice du jugement professionnel est nécessaire pour déterminer :</p> <ul style="list-style-type: none"> • si, par exemple, les coûts futurs de décontamination (hydrocarbures, métaux lourds, peinture au plomb, etc) constitueraient des frais accessoires dans le cadre de leur réfection éventuelle (et donc intégrés au coût des infrastructures refaites à amortir sur leur vie utile future); • ou si ces coûts futurs constituent des OMHS devant être comptabilisées et amorties sur la durée de vie utile restante des infrastructures à leur état actuel.
<p>Dépôts à neige</p>	<p>L'exercice du jugement professionnel est nécessaire pour déterminer :</p> <ul style="list-style-type: none"> • si les coûts futurs de décontamination périodique devraient être passés en charge au fur et à mesure de la réalisation de travaux/activités de décontamination; • ou si ces coûts futurs devraient faire l'objet d'OMHS. <p>Si l'organisme municipal juge que des OMHS n'ont pas à être comptabilisées, mais qu'il survient par la suite un changement d'usage prévu, notamment dans le cadre d'un changement de zonage, par exemple la vente éventuelle du terrain, des OMHS devraient alors être comptabilisés à partir de ce moment, et ce même si le dépôt à neige cessait d'être utilisé en attendant la vente du terrain, car les OMHS découlent dans un tel cas de l'usage productif du dépôt à neige.</p>
<p>Véhicules électriques, ordinateurs et autres équipements électroniques</p>	<p>Lors de la mise hors service ou revente de tels biens, il faut disposer de certaines de leurs composantes selon les règles environnementales applicables. Étant donné qu'il existe un marché secondaire de revalorisation de certaines composantes, telles les batteries, il pourrait être possible de récupérer des sommes futures auprès d'acheteurs. Advenant le cas, l'exercice du jugement professionnel est nécessaire pour déterminer :</p> <ul style="list-style-type: none"> • si on est en présence d'une obligation qui sera éventuellement transférée à un acquéreur et qui n'aurait donc pas à faire l'objet d'OMHS; • ou s'il faudrait comptabiliser un passif au titre d'OMHS et, en contrepartie, un actif pour la valeur escomptée de la partie d'un produit de cession éventuel qui correspondrait à un recouvrement (SP 3280.60).

Annexe C – Traitement comptable et fiscal dans le cas d'un terrain

- a) Inscription d'une augmentation des immobilisations corporelles en terrains en contrepartie de la constatation du passif au titre des OMHS

AF - Conciliation à des fins fiscales - Affectations - Activités d'investissement AI - Conciliation à des fins fiscales - Affectations - Activités de fonctionnement Pour affecter les activités de fonctionnement aux activités d'investissement
AI - Conciliation à des fins fiscales - Immobilisations corporelles et actifs incorporels achetés - Acquisition Autres passifs - Passif au titre des obligations de mise hors service des immobilisations Pour inscrire le passif au titre des OMHS
Immobilisations corporelles Investissement net dans les immobilisations et autres actifs Pour capitaliser l'ajout du terrain aux immobilisations corporelles à l'état de la situation financière
Dépenses constatées à taxer ou à pourvoir AF - Conciliation à des fins fiscales - Affectations - Dépenses constatées à taxer ou à pourvoir Pour reporter la taxation relative à la constatation initiale du passif au 1 ^{er} janvier

- b) Inscription d'une perte de valeur en vertu du SP 3150, puisque le terrain n'a pas réellement pris de valeur

AF – Charges – Perte de valeur Immobilisations corporelles Pour constater une perte de valeur du terrain correspondant au montant du passif au titre des OMHS constaté pour le terrain
Investissement net dans les immobilisations et autres actifs AF - Conciliation à des fins fiscales – Immobilisations – Réduction de valeur/Reclassement Pour inscrire la réduction de valeur dans la conciliation à des fins fiscales

Par la suite, les écritures de désactualisation du passif, d'amortissement des DCTP et de la taxation correspondante sont passées à chaque année, comme expliqué à l'annexe A du document *Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations*. L'amortissement des DCTP soit s'échelonner sur la période s'étendant jusqu'au début des travaux liés à la mise hors service de ces terrains.

MAMH
14 février 2023