

## Précisions relatives à la comptabilisation du passif au titre des sites contaminés

### A) Préambule

À compter de l'exercice 2015, les organismes municipaux doivent appliquer les nouvelles normes comptables du chapitre *SP 3260 – Passif au titre des sites contaminés* du Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public. Une note première d'information à ce sujet a été transmise le 6 novembre 2013 à tous les directeurs généraux, trésoriers et secrétaires-trésoriers des organismes municipaux<sup>1</sup>. Une seconde note d'information, portant sur les modalités d'utilisation des mesures d'allègement fiscal pour les sites d'enfouissement et les sites contaminés, a également été transmise le 15 septembre 2015 aux trésoriers et secrétaires-trésoriers des organismes municipaux (ci-après « note d'information du 15 septembre 2015 »).

Le présent document vise à compléter ces informations en fournissant certaines précisions sur la comptabilisation et la présentation du passif au titre des sites contaminés. La version de décembre 2015 du *Manuel de la présentation de l'information financière municipale* (MPIFM) traitera également de ces sujets aux annexes *3-F Sites d'enfouissement et sites contaminés – mesure d'allègement fiscal* et *4-B Passif au titre des activités de fermeture et d'après-fermeture des sites d'enfouissement et passif au titre des sites contaminés*.

Les indications d'ordre comptable fournies dans la présente directive constituent l'interprétation du MAMOT et ne sauraient se substituer aux normes énoncées dans le *Manuel de la comptabilité de CPA Canada pour le secteur public*. Le texte de ces normes a préséance en cas de divergence sur leur interprétation et application.

### B) Critères de constatation du passif au titre des sites contaminés

Les critères de constatation du passif au titre des sites contaminés prévus au chapitre SP 3260 sont les suivants :

*.08 Un passif au titre de l'assainissement des sites contaminés doit être comptabilisé lorsque, à la date des états financiers :*

- a) *il existe une norme environnementale;*
- b) *la contamination dépasse la norme environnementale;*
- c) *le gouvernement :*
  - i) *soit est directement responsable,*
  - ii) *soit accepte la responsabilité;*
- d) *il est prévu que des avantages économiques futurs seront abandonnés;*
- e) *il est possible de procéder à une estimation raisonnable du montant en cause.*

*Une obligation au titre de l'assainissement de sites contaminés n'est comptabilisée à titre de passif que si tous les critères de comptabilisation ci-dessus sont remplis.*

Des avantages économiques futurs peuvent devoir être abandonnés pour l'une des raisons suivantes :

- obligation légale ou envers des tiers;
- ou l'organisme municipal a manifesté son intention de procéder à l'assainissement<sup>2</sup>;

<sup>1</sup>

[http://www.mamot.gouv.qc.ca/pub/finances\\_indicateurs\\_fiscalite/information\\_financiere/presentation\\_information\\_financiere/sites\\_contaminees\\_note.pdf](http://www.mamot.gouv.qc.ca/pub/finances_indicateurs_fiscalite/information_financiere/presentation_information_financiere/sites_contaminees_note.pdf)

<sup>2</sup> Le chapitre SP 3260 utilise le terme « assainissement ». Le terme équivalent « décontamination » est aussi utilisé dans le présent document.

- ou il est raisonnable de s'attendre à une décontamination sur la foi des éléments probants disponibles ou de la logique, même si non certain ou prouvé (SP 3260.33 et 34).

*.33 Il se peut qu'une obligation actuelle ne soit pas comptabilisée à titre de passif du fait qu'il n'est pas prévu que des avantages économiques futurs seront abandonnés. Le terme «prévu» est utilisé dans son sens général usuel et qualifie ce à quoi il est raisonnable de s'attendre, ou ce qu'il est raisonnable d'envisager ou de croire sur la foi des éléments probants disponibles ou de la logique, mais qui n'est ni certain ni prouvé.*

*.34 La question de savoir si une obligation actuelle sera comptabilisée à titre de passif ou non exigera l'exercice du jugement professionnel afin de déterminer si les circonstances propres à la situation en cause satisfont aux critères de comptabilisation. Il faudra tenir compte de toute l'information disponible, ainsi que de l'expérience acquise dans des situations semblables et, dans certains cas, des rapports d'experts indépendants.*

L'évaluation des critères de constatation du passif exige l'exercice du jugement professionnel, particulièrement en regard du quatrième critère portant sur l'abandon prévu d'avantages économiques futurs. Il peut donc être opportun de se concerter à cet égard avec son auditeur indépendant et, le cas échéant, son vérificateur général.

Le fait de ne pas savoir quand les travaux seront réalisés ne dispense pas l'organisme municipal de son obligation ni de la comptabilisation d'un passif, puisqu'il y aura éventuellement abandon d'avantages économiques futurs lorsque les travaux seront réalisés (SP 3260.32).

*.32 L'existence d'une contamination dépassant une norme environnementale peut engendrer un passif, que le gouvernement choisisse ou non de mener des activités d'assainissement. Le gouvernement peut avoir une obligation actuelle exigeant l'assainissement d'un site contaminé maintenant ou à une date future indéterminée. La date du règlement ne dispense pas cet organisme de son obligation actuelle ni de la comptabilisation du passif connexe. La date de règlement sera prise en compte dans l'évaluation du passif.*

Rappelons que la norme comptable n'exige pas de procéder à des études de caractérisation<sup>3</sup> des terrains si une estimation du niveau de contamination et des coûts de décontamination requis peut suffire, en s'appuyant notamment sur l'expérience acquise dans des situations similaires, en autant que la démarche utilisée soit rigoureuse, détaillée et documenté à la satisfaction de l'auditeur indépendant et, le cas échéant, du vérificateur général.

### **C) Champ d'application respectif des normes SP 3260 - Passif au titre des sites contaminés et SP 3150 – Immobilisations corporelles**

Le paragraphe SP 3260.06 prévoit que le chapitre ne s'applique pas à certaines situations dont l'acquisition ou l'amélioration des immobilisations corporelles.

*Le présent chapitre ne s'applique pas :*

- a) aux coûts relatifs à l'acquisition ou à l'amélioration des immobilisations corporelles qui entrent dans le champ d'application du chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES, dans la mesure où ces coûts ne dépassent pas les avantages économiques futurs liés à l'actif ou la juste valeur après assainissement de l'actif, si celui-ci est destiné à la vente (par exemple, remise en valeur d'un site contaminé aux fins d'utilisation ou de vente);*

L'interprétation de ce paragraphe devrait se faire en considérant les points suivants :

- lorsqu'on réfère à une acquisition, il doit s'agir de l'acquisition d'un nouveau site qui s'avère être contaminé, auquel cas les frais de décontamination encourus pour permettre un développement sur le site en question constituent des frais accessoires devant être capitalisé, dans la mesure où ces coûts ne dépassent pas les avantages économiques futurs liés à l'actif;
- lorsqu'on réfère à une amélioration, celle-ci doit être apportée à des terrains déjà acquis et destinés à la revente ou à des immobilisations corporelles déjà en service.

<sup>3</sup> Pour plus d'information sur la caractérisation, se référer à la section G du présent document.

Voici le traitement recommandé pour diverses situations :

### **1. Travaux de décontamination prévus de terrains appartenant à l'organisme municipal et destinés à la revente**

En un premier temps, il y a lieu de se demander si une moins-value devrait être constatée pour refléter une baisse de valeur lorsque par exemple le terrain avait été acquis par l'organisme municipal à un montant supérieur à sa valeur réelle, ne sachant alors pas que le site était contaminé, et de comptabiliser cette moins-value le cas échéant.

Pour la comptabilisation des coûts de décontamination déterminés en fonction de l'usage actuel du site :

- les coûts de décontamination prévus qui permettront d'ajouter de la valeur au terrain, sans excéder sa juste valeur après décontamination (laquelle doit être documentée adéquatement), pourront être capitalisés avec le terrain au moment de leur réalisation. Aucun passif au titre des sites contaminés n'a lieu d'être comptabilisé;
- les coûts de décontamination prévus qui excéderont cette juste valeur devraient faire l'objet d'un passif au titre des sites contaminés en attendant la décontamination.

### **2. Travaux de décontamination prévus de sites appartenant à l'organisme municipal, visant l'amélioration d'immobilisations corporelles déjà en service**

Une amélioration s'entend d'un coût engagé pour accroître le potentiel de service d'une immobilisation (SP 3150.19 à .21).

Pour la comptabilisation des coûts de décontamination déterminés en fonction de l'usage actuel du site :

- Les coûts de décontamination prévus qui permettront d'accroître le potentiel de service de l'immobilisation, sans dépasser les avantages économiques futurs qui y sont liés (lesquels doivent être documentés adéquatement), pourront être capitalisés avec le terrain au moment de leur réalisation. Aucun passif au titre des sites contaminés n'a lieu d'être comptabilisé.
- Les coûts de décontamination prévus qui ne permettront pas d'accroître le potentiel de service de l'immobilisation ou qui excéderont les avantages économiques futurs qui y sont liés devraient faire l'objet d'un passif au titre des sites contaminés en attendant la décontamination, car ils s'apparentent davantage à des frais d'entretien et de réparation.

Les travaux de décontamination prévus d'un site déjà acquis qui visent à permettre l'acquisition ou le développement d'une immobilisation corporelle dans le futur, ou l'augmentation du potentiel de service du site dans le futur, par exemple, en raison d'un changement d'usage, ne constituent pas une amélioration, car l'immobilisation ou son nouvel usage n'étant pas encore en service. Par conséquent, un passif au titre des sites contaminés devrait être comptabilisé si les 5 critères de constatation sont rencontrés, car cette situation n'est pas visée par l'exclusion prévue au paragraphe SP 3260.06.

### **3. Travaux de décontamination non prévus réalisés à la suite de la découverte de l'état contaminé d'un site ayant été acquis à sa juste valeur**

Ces travaux n'ont généralement pas pour but d'accroître le potentiel de service initialement prévu du site ou de l'immobilisation au moment de son acquisition ou de son développement. Ils s'apparentent davantage à de l'entretien visant le maintien du potentiel de service. Les coûts de ces travaux devraient être imputés en charge au

moment de leur réalisation. Si la réalisation des travaux est remise à un exercice subséquent, un passif au titre des sites contaminés serait comptabilisé.

#### **D) Application rétroactive ou prospective**

L'application initiale du chapitre SP 3260 nécessite de se référer au chapitre SP 2120 - Modifications comptables.

*.70 Le présent chapitre s'applique aux exercices ouverts à compter du 1er avril 2014. Si son application entraîne une modification de méthode comptable, le chapitre SP 2120, MODIFICATIONS COMPTABLES, s'applique. L'adoption anticipée est encouragée.*

Selon le chapitre SP 2120, un choix est permis entre une application rétroactive, avec retraitement ou non de l'exercice antérieur comparatif, ou une application prospective. Dans tous les cas, le passif au titre des sites contaminés au 31 décembre 2015 sera le même. La différence réside dans le moment de constater le passif initial.

Avec une application prospective, l'inscription du passif initial se fait au 31 décembre 2015 en imputant entièrement le coût en tant que charge par fonctions dans les résultats de l'exercice. À titre de mesure d'allègement fiscal, une affectation aux *Dépenses constatées à taxer ou à pourvoir* (DCTP) peut être inscrite dans la conciliation à des fins fiscales. Les DCTP ainsi constituées doivent être amorties à compter de 2016 selon les modalités d'utilisation de la mesure d'allègement communiquées dans la note d'information du 15 septembre 2015.

Avec une application rétroactive, l'inscription du passif initial se fait par redressement aux exercices antérieurs de l'excédent (déficit) de fonctionnement non affecté en date du 1<sup>er</sup> janvier 2015 (sans retraitement du comparatif car on présume que l'information n'était pas encore disponible). L'ajustement du passif au 31 décembre 2015 est imputé à titre de charge par fonctions dans les résultats de l'exercice 2015, y compris pour la charge de désactualisation lorsqu'une technique de valeur actualisée est utilisée, laquelle ne doit pas être imputée à titre de charge d'intérêts. À titre de mesure d'allègement fiscal, un virement de l'excédent (déficit) de fonctionnement non affecté aux DCTP peut être fait pour le passif inscrit initialement au 1<sup>er</sup> janvier 2015 et une affectation aux DCTP peut être inscrite en contrepartie de la charge de l'exercice pour faire en sorte que le solde des DCTP au 31 décembre 2015 soit le même que celui qu'on aurait obtenu avec une application prospective. Les DCTP ainsi constituées, autant par virement en début d'exercice que par affectation dans l'exercice, doivent être amorties à compter de 2016 selon les modalités d'utilisation de la mesure d'allègement.

#### **E) Ajustements du passif postérieurs au 31 décembre 2015**

L'estimation du passif doit être réexaminée à chaque date de fin d'exercice des états financiers et toute révision de cette estimation doit être comptabilisée dans l'exercice au cours duquel la révision est effectuée.

Tout ajustement apporté au passif dans un exercice postérieur à 2015 est comptabilisé en tant que charge par fonctions dans les résultats de l'exercice, même pour la part de cet ajustement correspondant à une charge de désactualisation. Cette charge de l'exercice ne peut pas faire l'objet d'une nouvelle affectation aux DCTP, à l'exception d'un ajustement significatif tel que décrit dans les modalités d'utilisation de la mesure d'allègement. Advenant qu'une telle affectation puisse être inscrite, les nouvelles DCTP en question doivent commencer à être amorties dans l'exercice même.

Alors que dans le cas du passif au titre des activités de fermeture et d'après-fermeture des sites d'enfouissement, tout ajustement du passif est imputé au poste *Hygiène du milieu – Matières résiduelles- Déchets domestiques et assimilés – Élimination*, dans le cas du passif au titre des sites contaminés, tout ajustement du passif doit être imputé aux fonctions appropriées à chaque circonstance. Par exemples :

- s'il s'agit d'un site contaminé sur lequel il y avait un garage municipal, le poste à imputer serait *Transport – Réseau routier – Voirie municipale*;

- s'il s'agit d'un site contaminé sur lequel il y avait une station-service abandonnée et que la municipalité décontaminera à des fins de développement, il faudrait imputer un poste appropriée dans la fonction *Aménagement, urbanisme et développement*;
- s'il s'agit d'un site contaminé dont la contamination ne peut pas être rattachée à une activité municipale passée, que la municipalité ne prévoit pas utiliser à l'avenir mais qu'elle aura quand même à décontaminer par obligation légale ou envers des tiers, le poste approprié à imputer pourrait alors être *Hygiène du milieu – Protection de l'environnement*.

## **F) Traitement comptable et fiscal des actifs dédiés aux activités de décontamination**

L'estimation du passif comprend les coûts des immobilisations acquises dans le cadre des activités de décontamination dans la mesure où ces actifs ne sont pas utilisés à d'autres fins. Les actifs dédiés aux activités de décontamination sont imputés en charge au moment de l'établissement du passif et ne seront donc pas capitalisés au moment de leur acquisition ou développement. Si un tel actif peut comporter un autre usage futur, seule la partie du coût estimatif relatif à son utilisation dans le cadre des activités de décontamination sera comprise dans l'estimation du passif. Au moment de l'acquisition de l'actif, la portion du coût relative à son autre usage sera capitalisée et passée en charges par amortissement sur la durée de vie utile restante dans les périodes où il sera utilisé à cette autre fin.

Bien qu'elles ne soient pas capitalisées, les immobilisations dédiées aux activités de décontamination pourraient toutefois être financées à long terme au moment de leur acquisition ou développement si leur durée de vie utile excède la durée du règlement d'emprunt, comme prévu dans les modalités d'utilisation de la mesure d'allègement.

## **G) Sources d'informations complémentaires**

Le ministère du Développement durable, de l'Environnement et de la Lutte contre les changements climatiques a préparé il y a quelques années un guide de caractérisation des terrains. Vous pouvez accéder à ce guide en utilisant le lien suivant : <http://www.mddelcc.gouv.qc.ca/sol/terrains/guide/guidecaracterisation.pdf>.

Ce ministère présente sur son site Web une collection de documents relatifs aux sols contaminés. Vous aurez accès à ce site en utilisant l'hyperlien suivant : <http://www.mddelcc.gouv.qc.ca/sol/terrains/index.htm>.

De plus, les associations de gestionnaires municipaux dispensent des formations, des capsules d'information ou des webinaires portant sur les normes relatives aux sites contaminés, ou sont en voie de le faire. Nous vous invitons à communiquer avec votre association ou toute autre association de votre choix ou consulter leur site Web pour vous renseigner sur les offres de formations ou d'informations actuelles ou à venir.

Pour plus d'information, s'adresser au Service de l'information financière et du financement du MAMOT au numéro 418-691-2009.