

OBLIGATIONS LIÉES À LA MISE HORS SERVICE D'IMMOBILISATIONS

1. INTRODUCTION

L'application du chapitre SP 3280 - *Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations* (ci-après « OMHS »), que le Conseil sur la comptabilité du secteur public (CCSP) a émis en 2018, est obligatoire pour les exercices ouverts à partir du 1^{er} avril 2022, soit à compter de l'exercice 2023 pour les organismes municipaux.

Le champ d'application du chapitre SP 3280 exclut les obligations répondant aux critères du chapitre SP 3260 - *Passif au titre des sites contaminés*.¹

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. L'application du chapitre SP 3280 implique donc une modification de normes comptables pour les organismes municipaux qui présentaient déjà un passif lié aux sites d'enfouissement.

Le présent document passe d'abord en revue les principaux éléments du chapitre SP 3280, soit les principes de base, le traitement comptable et l'effet sur celui-ci de l'application rétroactive ou prospective. Les particularités propres aux sites d'enfouissement sont ensuite abordées, suivi des aspects touchant le traitement fiscal, incluant la mesure d'allègement fiscal prévue pour les OMHS, pour terminer par la façon de présenter l'information au rapport financier. L'annexe A présente le modèle d'écritures comptables selon une application prospective. L'annexe B reproduit un arbre de décision présenté dans le chapitre SP 3280.

Deux documents connexes sont déposés sur le site Web du Ministère des Affaires municipales et de l'Habitation (MAMH) :

- un aide-mémoire transmis à l'automne 2022 aux trésoriers et greffiers-trésoriers des organismes municipaux visant à leur rappeler l'importance d'entreprendre sans attendre la démarche d'identification et d'évaluation des OMHS;
- et un fichier Excel présentant un exemple des effets comptable et fiscal sur plusieurs années selon une application prospective.

Ces documents sont disponibles à l'adresse suivante :

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

2. PRINCIPAUX ÉLÉMENTS DU CHAPITRE SP 3280

2.1 PRINCIPES DE BASE

La mise hors service d'une immobilisation corporelle est l'action de retirer cette immobilisation du service de façon permanente. Ceci couvre la vente, l'abandon ou la sortie de quelque autre manière d'une immobilisation corporelle, mais non son inutilisation temporaire. L'activité de mise hors service d'une immobilisation peut être :

- le démantèlement ou la désaffectation d'une immobilisation corporelle acquise, construite, développée ou mise en valeur;
- l'assainissement de sites contaminés, lorsque la contamination résulte de l'utilisation normale d'une immobilisation corporelle. Advenant que le passif au titres des sites contaminés déjà comptabilisé

¹ L'annexe B contient un arbre de décision permettant de déterminer si une obligation constitue un passif au titre des OMHS (SP 3280), un passif au titre des sites contaminés (SP 3260) ou un passif (SP 3200).

au moment de la mise en application du chapitre SP 3280 couvre des obligations découlant de l'utilisation normale d'immobilisations, un reclassement doit alors être apporté dans les états financiers;

- une activité postérieure à la mise hors service, comme la surveillance;
- la construction d'autres immobilisations corporelles devant servir à l'exercice des activités postérieures à la mise hors service.

Un passif doit être comptabilisé lorsque, à la date des états financiers, tous les critères suivants sont remplis :

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

L'obligation juridique établit clairement un engagement ou une responsabilité envers un tiers qui justifie la comptabilisation d'un passif. Une obligation juridique peut découler d'un accord, d'un contrat, d'une loi, ainsi que d'une promesse faite à un tiers qui fait naître chez celui-ci une attente raisonnable d'exécution.

Un passif au titre des OMHS peut découler de :

- l'acquisition, la construction, le développement ou la mise en valeur d'une immobilisation corporelle;
- l'utilisation normale d'une immobilisation corporelle.

2.2 TRAITEMENT COMPTABLE

Lors de la comptabilisation initiale, la valeur comptable de l'immobilisation corporelle est augmentée du montant du passif au titre des OMHS, lequel est évalué normalement selon une technique d'actualisation en fonction du taux applicable et des informations disponibles à la date des états financiers². Cet ajout au coût de l'immobilisation corporelle est amorti sur la durée de vie utile de l'immobilisation corporelle. Le passif doit être réévalué à chaque fin d'exercice. Les ajustements apportés au passif lors de ces réévaluations sont comptabilisés de la même manière que lors de la comptabilisation initiale, sauf pour la désactualisation qui doit être imputée dans la charge de l'exercice.

Tout recouvrement d'un tiers est traité comme un actif ou comme un actif éventuel, selon la définition des chapitres SP 3210 - *Actifs* et SP 3320 - *Actifs éventuels*. Les sommes accumulées dans la trésorerie et les équivalents de trésorerie ainsi que dans les placements de portefeuille, qui sont affectées aux activités futures de mise hors service d'immobilisations, y compris les sommes détenues à cette fin en fiducie, doivent être mentionnées par voie de note complémentaire.

Une OMHS peut porter sur une immobilisation corporelle :

- qui a été entièrement amortie, mais qui fait encore l'objet d'un usage productif. Le coût actualisé de mise hors service est alors amorti sur la durée de vie utile restante de l'immobilisation corporelle;
- qui n'est pas comptabilisée. Le coût actualisé de mise hors service est alors passé en charge;
- qui ne fait plus l'objet d'un usage productif. Le coût actualisé de mise hors service est alors passé en charges, car il n'y a plus de période de réalisation d'avantages futurs à laquelle le rattacher.

² Alors que le chapitre SP 3270 suggère le taux d'emprunt moyen à long terme du gouvernement déterminé de manière uniforme, le chapitre SP 3280 indique que les hypothèses sur les flux de trésorerie et le taux d'actualisation devraient être cohérentes entre elles.

Les informations suivantes doivent être présentées dans les notes complémentaires aux états financiers :

- une description générale du passif au titre des OMHS et des immobilisations corporelles auxquelles il se rattache;
- la méthode d'amortissement utilisée pour les coûts de mise hors service;
- les bases de l'estimation du passif;
- un rapprochement entre la valeur comptable totale d'ouverture et de clôture du passif;
- de l'information relative aux garanties financières;
- le cas échéant, le fait qu'il n'est pas possible de faire une estimation raisonnable d'une OMHS, et les raisons qui l'expliquent;
- les recouvrements estimatifs.

2.3 APPLICATION RÉTROACTIVE OU PROSPECTIVE

Le chapitre SP 3280 peut être appliqué de l'une ou l'autre des façons suivantes :

- application rétroactive (selon les modalités prévues au chapitre SP 2120 – *Modifications comptables*);
- application rétroactive modifiée;
- application prospective.

Dans tous les cas, un passif au titre des OMHS est comptabilisé en lien avec toutes les immobilisations corporelles, actuellement détenues, pour lesquelles des OMHS découlent de l'acquisition, la construction, le développement, la mise en valeur ou l'utilisation passée ou en cours desdites immobilisations corporelles. Au début de l'exercice au cours duquel débute l'application du chapitre SP 3280, le passif au titre des OMHS constaté correspond au montant actualisé à cette date des avantages économiques futurs à abandonner pour acquitter les OMHS.

Le traitement comptable à appliquer en contrepartie de la comptabilisation du passif est le suivant :

► Pour une immobilisation corporelle **faisant toujours l'objet d'un usage productif** :

Avec application **rétroactive** :

- o comptabiliser une hausse du coût des immobilisations corporelles correspondant à la valeur non encore amortie du coût des OMHS tel qu'il aurait dû être évalué initialement et réévalué³ depuis. Avec une application **rétroactive modifiée**, la hausse du coût des immobilisations corporelles comprend la valeur amortie à date, avec une hausse correspondante de l'amortissement cumulé des immobilisations corporelles;
- o et ajuster le solde d'ouverture de l'excédent (déficit) accumulé du montant constitué de la somme de la valeur amortie à date du coût des OMHS tel qu'il aurait dû être évalué initialement et du cumul à date des charges de désactualisation.

Avec application **prospective** :

- o comptabiliser une hausse du coût des immobilisations corporelles, correspondant au passif constaté et donnant lieu à un amortissement entièrement prospectif sur la durée de vie utile des immobilisations corporelles en cause.

► Pour une immobilisation corporelle **ne faisant plus l'objet d'un usage productif** :

- application **rétroactive** : ajuster le solde d'ouverture de l'excédent (déficit) accumulé;
- application **prospective** : constater une charge dans l'exercice.

³ Une réévaluation ne comprend pas l'ajustement du passif résultant de sa désactualisation à chaque exercice. La même remarque vaut partout où il fait référence aux termes « réévaluation » ou « réévalué » dans le présent document.

Une charge de désactualisation (avec hausse correspondante du passif) et une charge d'amortissement des immobilisations corporelles (avec hausse correspondante de l'amortissement cumulé des immobilisations corporelles) sont constatées dans l'exercice au cours duquel l'application du chapitre SP 3280 débute et dans chacun des exercices subséquents.

Lorsque l'application prospective est choisie, elle vise également les immobilisations corporelles pour lesquelles aucun passif n'a déjà été constaté ainsi que celles pour lesquelles un passif déjà comptabilisé (par exemple, un passif lié aux sites d'enfouissement) doit être réévalué en fonction du chapitre SP 3280. Dans ce dernier cas, c'est l'ajustement du coût des OMHS apporté lors de la réévaluation initiale et des réévaluations subséquentes qui est traité prospectivement de la manière décrite plus haut.

En cas d'application rétroactive, les informations comparatives doivent être retraitées, sauf si les données financières nécessaires pour ce faire ne peuvent être établies au prix d'un effort raisonnable. Notons que la comptabilisation d'un passif au titre des OMHS a pour effet d'augmenter la dette nette (diminuer les actifs financiers nets).

3. SITES D'ENFOUISSEMENT

Dans le cas d'une décharge contrôlée (≈ site d'enfouissement), l'obligation peut être engagée dès le début de la mise en décharge, sans égard au volume des déchets mis en décharge, ou au fur et à mesure de son utilisation, soit en lien direct avec le volume de déchets mis en décharge.

Au Québec, des lois, des règlements et des décrets régissent l'ouverture ou l'agrandissement, l'exploitation et la fermeture d'un site d'enfouissement. L'article 22 de la Loi sur la qualité de l'environnement (LQE) exige que soit autorisé par le ministre de l'Environnement, de la Lutte contre les changements climatiques, de la Faune et des Parcs tout projet comportant des activités d'établissement et d'exploitation d'une installation d'élimination de matières résiduelles et tout changement d'usage d'un terrain ayant été utilisé à cette fin. Cette autorisation peut être accordée sous forme de certificat d'autorisation (≈ d'agrément) pour une période, un volume d'activités ou par site d'exploitation. Elle est renouvelable à son expiration.

L'autorisation est habituellement assortie de l'obligation de constituer une garantie financière, généralement dans une fiducie, afin de couvrir les coûts afférents aux activités de mise hors service du site d'enfouissement.

Compte tenu de ce cadre légal québécois et des particularités propres à sa situation, chaque organisme municipal doit interpréter si les certificats d'autorisation obtenus pour ses sites d'enfouissement donnent lieu à l'inscription du passif total dès le début de l'exploitation ou plutôt progressivement, soit au fur et à mesure de l'exploitation, à l'instar de ce qui se fait actuellement avec le chapitre SP 3270. Pour en décider, en concertation avec son auditeur indépendant⁴, il y a lieu pour l'organisme municipal de tenir compte notamment des considérations suivantes :

- le certificat d'autorisation émis initialement tient-il pour toute l'exploitation ou doit-il être renouvelé à certaines phases de l'exploitation?
- l'obtention du certificat d'autorisation a-t-elle exigée de fournir dès le départ une estimation complète des coûts totaux des activités de fermeture et d'après-fermeture du site d'enfouissement qui devront être encourus en présumant que le site aura à terme été entièrement utilisé?

⁴ Ce qui inclut le vérificateur général dans le cas d'une grande ville.

4. TRAITEMENT FISCAL PAR LES ORGANISMES MUNICIPAUX

Puisque la comptabilisation du passif au titre des OMHS donne lieu à l'augmentation du coût des immobilisations corporelles aux livres de l'organisme municipal, une acquisition d'immobilisations corporelles doit être inscrite dans la conciliation des activités d'investissement à des fins fiscales, ainsi qu'une affectation des activités de fonctionnement aux activités d'investissement pour y pourvoir.

En cas d'application rétroactive modifiée, le montant d'acquisition et d'affectation doit correspondre au montant brut d'augmentation du coût des immobilisations corporelles. En contrepartie, le montant correspondant à l'augmentation de l'amortissement cumulé s'additionne au montant d'amortissement de l'exercice inscrit à la ligne *Immobilisations corporelles et actifs incorporels achetés - Amortissement*⁵ de la conciliation à des fins fiscales des activités de fonctionnement, ce qui vient compenser une part équivalente de l'affectation des activités de fonctionnement aux activités d'investissement.

L'évaluation initiale et les réévaluations subséquentes du coût des OMHS pourraient avoir un impact significatif sur la taxation, afin de pourvoir :

- à toute affectation des activités de fonctionnement aux activités d'investissement (nette, s'il y a lieu, du montant d'amortissement cumulé ajouté à la ligne *Immobilisations corporelles et actifs incorporels achetés - Amortissement* tel que décrit précédemment) pour couvrir l'inscription d'une acquisition d'immobilisations corporelles;
- à tout montant constaté en charge dans le cas d'immobilisations corporelles ne faisant plus l'objet d'un usage productif;
- au renflouement, au besoin, de l'excédent (déficit) de fonctionnement non affecté advenant qu'un redressement aux exercices antérieurs soit apporté lors d'une application initiale rétroactive du chapitre SP 3280.

Afin d'alléger cet impact sur la taxation, l'organisme municipal peut utiliser une mesure d'allègement fiscal permise par le MAMH. Celle-ci consiste à inscrire une affectation aux dépenses constatées à taxer ou à pourvoir (DCTP) dans la conciliation à des fins fiscales des activités de fonctionnement. Cette mesure d'allègement, qui est facultative, permet de répartir la taxation requise et d'accumuler progressivement la trésorerie nécessaire pour acquitter le passif à l'échéance.

L'organisme municipal peut également affecter les DCTP lors d'une réévaluation du coût des OMHS qu'il juge importante. Une réévaluation découle d'une modification du taux d'actualisation et/ou des coûts prévus de mise hors service futurs et de leur échéancier, et exclut la désactualisation. La variation du passif due à la désactualisation ne peut donc pas faire l'objet de la mesure d'allègement.

Les DCTP devraient normalement être amorties sur la durée de vie utile restante des immobilisations corporelles auxquelles les OMHS se rattachent. Leur amortissement peut également s'étendre sur la période comprise entre la fin de l'amortissement des immobilisations corporelles en question, qu'elles fassent encore ou non l'objet d'usage productif, et le début des travaux de mise hors service s'il est prévisible que la réalisation de ceux-ci soit différée. 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. Dans tous les cas, l'organisme municipal doit avoir accumulé toute la trésorerie nécessaire avant d'entreprendre les activités de mise hors service des immobilisations corporelles et d'acquitter ainsi son passif au titre des OMHS. Cependant, dans le cas des sites d'enfouissement, l'amortissement des DCTP ne peut pas s'étendre au-delà de la phase d'exploitation car l'organisme municipal a l'obligation d'avoir accumulé une fois l'exploitation terminée la totalité de la trésorerie requise pour les travaux de fermeture et d'après-fermeture.

⁵ Toutefois, ça ne s'additionne pas à l'amortissement de l'exercice compris dans les charges par fonctions et présenté dans l'analyse des charges (pages S28).

L'organisme municipal doit diminuer les DCTP de tout recouvrement provenant d'un tiers en lien avec un coût des OMHS préalablement inclus dans les DCTP, étant donné que ce montant n'est plus à taxer ou à pourvoir. À chaque année, l'organisme municipal doit prévoir dans son budget, les crédits nécessaires pour couvrir notamment la charge de désactualisation et l'amortissement des DCTP liées aux OMHS imputés dans l'exercice.

5. PRÉSENTATION DES INFORMATIONS DANS LE RAPPORT FINANCIER

Des lignes spécifiques seront ajoutées au rapport financier (RF) 2023, soit pour l'exercice à compter duquel l'application du chapitre SP 3280 devient obligatoire pour les organismes municipaux. Il est en effet prévu d'y ajouter un poste intitulé *Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations* dans la note complémentaire *Autres passifs*, laquelle comprend une zone note éditable, ainsi que dans les renseignements complémentaires portant sur les DCTP.

Les organismes municipaux qui désirent appliquer le chapitre SP 3280 de façon anticipée peuvent entretemps utiliser au RF 2022 l'une des lignes *Autres* à la note complémentaire 14 *Autres passifs* et dans les renseignements complémentaires portant sur les DCTP à la page S23.

Le solde présenté dans les DCTP n'a pas à faire l'objet d'un ajustement à la ligne *Ajustements aux éléments d'actif* dans l'*Investissement net dans les immobilisations et autres actifs* (INIAA). L'accroissement de la valeur comptable nette des immobilisations corporelles découlant de la comptabilisation du passif au titre des OMHS doit demeurer reflété dans l'INIAA, indépendamment du montant pouvant être inscrit aux DCTP en contrepartie.

Dès qu'un organisme municipal commence à appliquer le chapitre SP 3280, il doit cesser de présenter de l'information en lien avec le passif lié aux sites d'enfouissement puisque celui-ci aura été reclassé avec le passif au titre des OMHS, sauf dans l'exercice comparatif en cas d'application prospective. Les lignes spécifiques aux activités de fermeture et d'après-fermeture des sites d'enfouissement ne seront donc retirées qu'au RF 2024, afin de permettre la présentation des données comparatives au RF 2023 conformément au chapitre SP 3270 en cas d'application prospective.

MAMH
Novembre 2022

ANNEXE A – MODÈLE D'ÉCRITURES COMPTABLES SELON L'APPLICATION PROSPECTIVE

Seule l'application prospective est traitée dans la présente annexe. Pour une application rétroactive, se référer aux explications fournies à la fin de l'Annexe B – Exemples illustratifs du chapitre SP 3280 du *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public*. Un exemple d'application rétroactive modifiée y est présenté. Selon l'application rétroactive, un organisme municipal ajouterait des écritures de redressement de l'excédent (déficit) de fonctionnement non affecté aux écritures décrites dans la présente annexe. De plus, en cas d'application rétroactive modifiée, il aurait à comptabiliser une hausse à la fois du coût des immobilisations corporelles et de l'amortissement cumulé.

	<u>Immobilisation corporelle faisant l'objet d'un usage productif</u>	<u>Immobilisation corporelle non comptabilisée ou ne faisant plus l'objet d'un usage productif</u>
A	Inscription initiale du passif au titre des OMHS au 1^{er} janvier 2023	
A1	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	
A2	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	AF – Charges Autres passifs - Passif au titre des obligations de mise hors service des immobilisations Pour inscrire le passif initial lié aux OMHS
A3	Immobilisations corporelles Investissement net dans les immobilisations et autres actifs Pour capitaliser aux immobilisations corporelles les OMHS à l'état de la situation financière	
A4	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	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	Exercices 2023 et suivants	
B1	Trésorerie et équivalents de trésorerie/Débiteurs - Taxes municipales AF - Revenus – Taxes Pour comptabiliser la taxation de l'exercice nécessaire pour pourvoir à la charge de désactualisation et à l'amortissement des DCTP	Trésorerie et équivalents de trésorerie/Débiteurs - Taxes municipales AF - Revenus – Taxes Pour comptabiliser la taxation de l'exercice nécessaire pour pourvoir à l'amortissement des DCTP
B2	AF – Charges Autres passifs - Passif au titre des obligations de mise hors service des immobilisations Pour constater la charge de désactualisation du passif lié aux OMHS	AF – Charges Autres passifs - Passif au titre des obligations de mise hors service des immobilisations Pour constater la charge de désactualisation du passif lié aux OMHS
B3	AF - Conciliation à des fins fiscales - Affectations - Dépenses constatées à taxer ou à pourvoir Dépenses constatées à taxer ou à pourvoir Pour amortir les DCTP liées aux OMHS ⁶	AF - Conciliation à des fins fiscales - Affectations - Dépenses constatées à taxer ou à pourvoir Dépenses constatées à taxer ou à pourvoir Pour amortir les DCTP liées aux OMHS ⁶
B4	AF - Charges – Amortissement AF - Conciliation à des fins fiscales – Immobilisations corporelles – Amortissement Pour constater la charge d'amortissement de l'exercice incluant les coûts de mise hors service	
B5	Investissement net dans les immobilisations et autres actifs Amortissement cumulé - Immobilisations Pour inscrire l'amortissement accumulé	

⁶ 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.

C	Variation ultérieure significative du passif au titre des OMHS, advenant le cas	
C1	AF - Conciliation à des fins fiscales - Affectations – Activité d'investissement AI - Conciliation à des fins fiscales - Affectations - Activités de fonctionnement Pour affecter les activités de fonctionnement aux activités d'investissement	
C2	AI - Conciliation à des fins fiscales – Immobilisations corporelles et actifs incorporels achetés - Acquisition Passif au titre des obligations de mise hors service des immobilisations corporelles Pour inscrire la variation ultérieure du passif au titre des OMHS	AF – Charges Autres passifs - Passif au titre des obligations de mise hors service des immobilisations Pour inscrire la variation ultérieure du passif au titre des OMHS
C3	Immobilisations corporelles Investissement net dans les immobilisations et autres actifs Pour capitaliser à l'état de la situation financière la variation ultérieure des OMHS	
C4	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 variation significative des OMHS	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 variation significative des OMHS
D	À terme, règlement du passif au titre des OMHS	
D1	Autres passif - Passif au titre des obligations de mise hors service des immobilisations Trésorerie et équivalents de trésorerie Pour inscrire le règlement du passif au titre des OMHS	Autres passif - Passif au titre des obligations de mise hors service des immobilisations Trésorerie et équivalents de trésorerie Pour inscrire le règlement du passif au titre des OMHS

ANNEXE B : ARBRE DE DÉCISION - CHAMP D'APPLICATION

Reproduction de l'Annexe A du chapitre SP 3280 du *Manuel de la comptabilité de CPA Canada pour le secteur public*

