

C A N A D A PROVINCE DE QUÉBEC DISTRICT DE MONTRÉAL DOSSIER R-3768-2011	RÉGIE DE L'ÉNERGIE <i>Demande relative aux modifications de méthodes comptables découlant du passage aux normes internationales d'information financière (IFRS)</i> R-3768-2011
---	---

MÉMOIRE DU GRAME

Préparé par

Mme Nicole Moreau
Analyste environnement et énergie
EnviroConstats enrg.

En collaboration avec

Mme Louise Martel
Expert-conseil en normes IFRS

(Statut à confirmer)

Pour le GRAME

DÉPOSÉ À LA RÉGIE DE L'ÉNERGIE

Le 31 octobre 2011

MANDAT

Le GRAME a retenu les services de sa consultante externe madame Nicole Moreau, analyste en énergie et environnement. Madame Moreau possède une formation de premier cycle en administration et comptabilité de l'école des Hautes études commerciales de l'Université de Montréal, de même qu'une maîtrise en sciences de l'Environnement de l'UQAM. Elle a participé à la rédaction de mémoires du GRAME aux dossiers précédents du Distributeur portant sur les enjeux abordés dans ses présentes observations, soit la *Demande relative aux modifications de méthodes comptables découlant du passage aux normes internationales d'information financière (IFRS)*.

Le GRAME a également retenu les services Mme Louise Martel afin de conseiller les travaux du GRAME dans ce dossier, et a déposé une demande de reconnaissance de statut d'expert-conseil en normes IFRS en date du 12 septembre 2011 (C-GRAME-0010). Mme Louise Martel, FCA, est professeure titulaire et directrice du Centre International de Vigie en Information Financière aux HEC Montréal. Son curriculum vitae a également été déposé au présent dossier (C-GRAME--11).

TABLE DES MATIÈRES

<u>IMPACT DE CERTAINES PRATIQUES COMPTABLES RÉGLEMENTAIRES AUTORISÉES PAR LA RÉGIE SUR LE PASSAGE AUX NORMES IFRS.</u>	7
<u>Introduction</u>	7
<u>Distributeur</u>	7
<u>Commentaires</u>	8
<u>Transporteur</u>	9
<u>Commentaires</u>	10
<u>LE COÛT DE REMISE EN ÉTAT DE SITES ASSOCIÉS À UN ACTIF REMPLACÉ ET LE COÛT DE DÉMANTÈLEMENT ET LES NORMES IAS 16 ET 37</u>	13
<u>Introduction</u>	13
<u>Les normes de l'IAS 16, l'IAS 37 et l'IFRIC 1</u>	13
<u>Définition d'obligation juridique ou implicite selon l'IAS 16, l'IAS 37 et l'IFRIC 1</u>	14
<u>Estimation initiale des coûts (démantèlement et remise en état du site)</u>	16
<u>Conclusion sur l'existence d'une obligation</u>	17
<u>L'IAS 16 immobilisations corporelles et les pratiques réglementaires autorisées</u>	17
<u>Préambule</u>	17
<u>Demande de maintien de pratiques réglementaires et l'IAS 16</u>	18
<u>Coûts de remise en état du site et coût de démantèlement, à priori ou à posteriori</u>	19
<u>Une double comptabilité et des différences entre les entités réglementées</u>	22
<u>Les états financiers à vocation générale d'Hydro-Québec et la norme IAS 16</u>	22
<u>Un traitement unique des immobilisations</u>	27
<u>A) Traitement comptable uniforme pour toutes les immobilisations démantelées, remplacées ou non</u>	28
<u>B) Traitement comptable uniforme pour les deux entités réglementées ?</u>	29
<u>C) Traitement comptable uniforme pour les entités réglementées et Hydro-Québec</u>	29
<u>D) Conserver des pratiques réglementaires qui diffèrent des IFRS</u>	30
<u>Recommandations</u>	32
<u>II. IAS 37 PROVISION, PASSIFS ÉVENTUELS ET ACTIFS ÉVENTUELS ET LA NAISSANCE DU PASSIF</u>	32
<u>Analyse des informations fournies par la Demanderesse au GRAME</u>	33
<u>Analyse des informations fournies par la Demanderesse à la Régie</u>	35
<u>Analyses, commentaires du GRAME</u>	39
<u>Conclusion et recommandations</u>	40
<u>Conclusion sur l'existence d'une obligation</u>	41
<u>Recommandations</u>	41
<u>IFRIC 1 VARIATION DES PASSIFS EXISTANTS RELATIFS AU DÉMANTÈLEMENT, À LA REMISE EN ÉTAT ET SIMILAIRES</u>	43

<u>CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS</u>	45
---	----

IMPACT DE CERTAINES PRATIQUES COMPTABLES RÉGLEMENTAIRES AUTORISÉES PAR LA RÉGIE SUR LE PASSAGE AUX NORMES IFRS.

Introduction

Le présent rapport aborde la question de l'impact de certaines pratiques réglementaires autorisées par la Régie sur le passage aux normes IFRS. Ce rapport a été bâti de manière à conserver des liens étroits entre notamment les normes IAS 16, IAS 37 et IFRIC 1, en tenant compte des différentes pratiques réglementaires autorisées, selon qu'il s'agit d'Hydro-Québec dans ses activités de Distribution (ci-après : *le Distributeur*), dans ses activités de Transport (ci-après : *le Transporteur*) et des pratiques comptables pour les états financiers à vocation générale d'Hydro-Québec.

Distributeur

Le Tableau R.2.1-A, *Dispositions qui diffèrent des IFRS*, nous informe sur deux pratiques réglementaires que le Distributeur souhaite maintenir et qui diffèrent des IFRS :

- **D-2003-93 (R-3492-2002):** Immobilisations, *Cette pratique prévoit, conformément à la décision D-2003-93, que le coût de démantèlement d'immobilisations sorties et remplacées, diminué de la valeur de récupération, soit ajouté au coût des nouvelles immobilisations, et amorti selon la méthode et la période applicables au nouvel actif; et*
- **D-2005-34 (R-3541-2004):** Obligations liées à la mise hors service d'immobilisation : modification demandée – maintient de la présentation actuelle. Semble être lié au maintient de la définition d'obligation juridique au lieu d'implicite, sans que l'on soit certain de la position de la Demanderesse;

Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations

Depuis le 1er janvier 2004, l'application de la nouvelle convention exige la constatation et l'évaluation des passifs liés aux obligations juridiques afférentes à la mise hors service d'une immobilisation.

Lorsqu'il est possible de faire une estimation raisonnable de la juste valeur, le passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation est évalué initialement à sa juste valeur dans la période au cours de laquelle cette obligation apparaît. Un coût correspondant à la mise hors service d'immobilisations est ajouté à la valeur comptable de l'immobilisation en cause et est amorti sur la durée de vie utile de celle-ci.

*Lors des périodes postérieures, le passif est rajusté pour refléter tout changement dû à l'écoulement du temps par une affectation aux charges d'exploitation. Le passif est également rajusté pour tenir compte des révisions de l'échéancier de la mise hors service ou **du montant des flux de trésorerie non actualisés** par rapport à l'estimation originale, et ce, **par une affectation au coût de l'immobilisation visée.** Cette nouvelle convention étant appliquée de façon rétroactive, les chiffres des exercices antérieurs ont été redressés. À ce jour, les seules immobilisations répondant aux critères d'évaluation des passifs de cette norme sont les centrales thermiques des réseaux autonomes, **dont la date de mise hors service est connue,** et quatre réservoirs de produits pétroliers. (D-2005-34 Page 57)*

Commentaires

Par la demande de maintien de la présentation liée à *Obligation liées à la mise hors service d'immobilisation*, la Demanderesse semble souhaiter vouloir conserver la définition de l'obligation juridique, qui diffère des IFRS, donc *l'application de la nouvelle convention datée du 1^{er} janvier 2004 qui exige la constatation et l'évaluation des passifs liés aux obligations juridiques afférentes à la mise hors service d'une immobilisation.*

Le présent rapport abordera cette question, soit de déterminer si la définition d'obligation juridique devrait être maintenue ou non avec le passage aux IFRS pour l'ensemble des éléments d'actifs et de savoir si les deux entités réglementés devraient en tenir compte.

De plus, en réponse à une demande du GRAME, le Distributeur précise qu'il maintiendra la pratique concernant la comptabilisation des coûts de démantèlement de ses immobilisations qui consiste à inclure le coût de démantèlement d'immobilisations sorties et remplacées, diminué de la valeur de récupération et à l'ajouter au coût des nouvelles immobilisations. Ce coût sera par conséquent amorti selon la méthode et la période applicables au nouvel actif.

Comme mentionné au tableau R-2.1-A de la demande de renseignements numéro 1 de la Régie à la pièce HQT-D-2, Document 1, le Distributeur maintiendra sa pratique réglementaire concernant la comptabilisation des coûts de démantèlement de ses immobilisations. Cette pratique prévoit, conformément à la décision D-2003 93, que le coût de démantèlement d'immobilisations sorties et remplacées, diminué de la valeur de récupération, soit ajouté au coût des nouvelles immobilisations, et amorti selon la méthode et la période applicables au nouvel actif.

Référence : R-3768-2011, Réponse à la demande de renseignements no. 1 du GRAME, HQT-D-2, Document 5, Page 10, *R1.10*

Transporteur

Le Tableau R.2.1-B, *Dispositions qui diffèrent des IFRS*, nous informe sur trois pratiques comptables réglementaires que le Transporteur souhaite maintenir et qui diffèrent des IFRS :

1. D-2002-95 (R-3401-98) : Coût de démantèlement **des actifs remplacés** (Immobilisations).
2. D-2009-015 (dossier R-3669-2008) : Coûts nets liés aux sorties d'immobilisations corporelles et d'actifs incorporels : viserait le traitement comptable et la période d'amortissement des actifs qui ne sont pas tous amortis lorsqu'un actif n'est plus utile, démantelé et non remplacé.
3. D-2011-039 (dossier R-3738-2010) : Coût de remise en état de sites associés **à un actif remplacé**.

D-2002-95, page 93 (R-3401-98) : Coût de démantèlement des actifs remplacés (Immobilisations)

Amortissement du remboursement gouvernemental relatif au verglas de 1998

Page 85

*Par ailleurs, le **transporteur** demande de modifier l'amortissement du remboursement gouvernemental relatif au verglas de 1998. Ce remboursement est présentement amorti sur 10 ans. Cette période représente la durée d'amortissement des actifs retirés. Toutefois, 55 % des actifs affectés par le verglas ont été remplacés et non retirés.*

Lorsque des actifs sont remplacés, le coût de démantèlement, diminué de la valeur de récupération, est ajouté au coût des nouvelles immobilisations et amorti selon la méthode applicable au nouvel actif.

Le transporteur demande donc que l'amortissement porte maintenant sur la durée de vie utile restante des actifs remplacés, sauf la portion équivalant au coût non amorti des actifs retirés qui demeure amortie sur 10 ans. De cette façon, la compensation serait arrimée avec la génération de clientèle qui fait usage de ces immobilisations.

Page 90

*Régie constate que les règles présentées, bien que **découlant toutes du principe du coût complet**, sont nombreuses et complexes. La Régie considère que, de façon à rendre l'information soumise comparable pour l'étude d'une demande tarifaire, le transporteur devrait s'assurer que les règles utilisées varient le moins possible d'une année à l'autre. Tout changement de règle doit être documenté et justifié au dossier tarifaire concerné en indiquant les résultats de ce changement avec et sans modification.*

Commentaires

La décision D-2002-95 porte sur les *Coûts nets liés aux sorties d'immobilisations corporelles et d'actifs Incorporels* et permet au Transporteur d'amortir sur une période maximale de 10 ans les coûts nets liés aux sorties d'immobilisations corporelles et d'actifs incorporels.

Selon la Régie (Référence D- 2009-015, pages 29 et 30), une telle pratique maintient des actifs radiés dans les actifs réglementaires, qui sont rémunérés au taux moyen du coût du capital.

Ainsi, l'approche retenue atténue, de façon significative, la problématique de rémunération d'actifs non utiles à la prestation du service tout en préservant la discrétion de la Régie d'ajuster la période de récupération dans les tarifs, lorsque jugé nécessaire.

Par contre cette décision a été modifiée par la décision D-2009-015, mais, de notre compréhension, cette modification ne viserait pas le cas des actifs remplacés, mais seulement le cas des actifs qui cessent d'être utilisés.

D- 2009-015, pages 29 et 30 (Dossier R-3669-2008) :

4.2.3 Coûts nets liés aux sorties d'immobilisations corporelles et d'actifs Incorporels

*Le Transporteur propose de cesser la pratique actuelle de report et d'amortissement des coûts nets liés aux sorties d'actifs et d'adopter la convention consistant à comptabiliser **aux charges ces coûts lorsque les actifs cessent d'être utilisés**. Ce traitement est conforme avec le chapitre 3475 « Sortie d'actifs à long terme et abandon d'activités » du Manuel de l'ICCA, qui précise qu'un actif à long terme destiné à être abandonné est comptabilisé aux charges au moment où il cesse d'être utilisé, à moins d'appliquer une pratique comptable réglementaire en assurant le recouvrement.*

La Régie accepte, sous réserve des précisions qui suivent, la proposition du Transporteur de modifier la règle existante et de comptabiliser, sauf exception, dans les charges de l'année où ils sont constatés, les coûts nets découlant des retraits d'actifs.

Ainsi, l'approche retenue atténue, de façon significative, la problématique de rémunération d'actifs non utiles à la prestation du service tout en préservant la discrétion de la Régie d'ajuster la période de récupération dans les tarifs, lorsque jugé nécessaire.

Concernant la décision D-2011-39, du dossier R-3738-2010, le Transporteur demandait d'autoriser la capitalisation des *coûts de remise en état de sites associés aux actifs remplacés* à même les *coûts des actifs de remplacement*, au lieu de les comptabiliser aux charges.

Il y aurait deux conséquences à cette demande de maintien : (1) l'amortissement, sur la durée de vie utile du nouvel actif, des coûts de remise en état de sites associés aux actifs remplacés, au lieu de les comptabiliser aux charges de l'année courante dans laquelle ils

font l'objet d'un flux de trésorerie et (2) augmentation de la problématique de rémunération d'actifs non utiles à la prestation du service, puisque les coûts de remise en état augmentent la valeur du nouvel l'actif, qui lui est rémunéré. Cette décision va ainsi à contre courant de celle prise au dossier D- 2009-015.

La Régie accorde cette demande sur la base qu'elle a reconnu déjà (*Décision D-2002-95, dossier R-3401-98*) la *pratique comptable réglementaire selon laquelle les coûts de démantèlement d'un actif remplacé sont capitalisés au coût du nouvel actif et **sont amortis sur la durée de vie utile du nouvel actif*** et qu'il est cohérent de capitaliser également les coûts de remise en état des sites associés aux actifs remplacés. En 2011, la valeur de cette capitalisation était de 13 M\$, portant rémunération au taux moyen du coût du capital.

Ainsi, le GRAME en déduit que la décision D- 2009-015 ne portait que sur les actifs non remplacés.

Décision-2011-039, R-3738-2010, page 29 et 30 : Coûts de remise en état de sites associés à un actif remplacé

[106] Le Transporteur demande à la Régie d'autoriser la capitalisation, aux coûts des actifs de remplacement, des coûts de remise en état de sites associés aux actifs remplacés plutôt que de les comptabiliser aux charges. Ces coûts seraient amortis sur la durée de vie utile du nouvel actif.

*[107] La Régie a reconnu (Décision D-2002-95, dossier R-3401-98) la pratique comptable réglementaire selon laquelle les coûts de démantèlement d'un actif remplacé sont capitalisés au coût du nouvel actif et **sont amortis sur la durée de vie utile du nouvel actif**. Le Transporteur juge qu'il serait cohérent de capitaliser de cette façon les coûts de remise en état des sites associés aux actifs remplacés.*

[119] En conséquence, la Régie autorise la capitalisation des coûts de remise en état de sites associés aux actifs remplacés au coût des nouveaux projets d'investissements en cause, dont un montant de 13 M\$ prévu pour 2011.

LE COÛT DE REMISE EN ÉTAT DE SITES ASSOCIÉS À UN ACTIF REMPLACÉ ET LE COÛT DE DÉMANTÈLEMENT ET LES NORMES IAS 16 ET 37

Introduction

Le GRAME aborde dans cette section la norme IAS 16 « *Immobilisations corporelles* », en lien avec la norme IAS 37 « *Provision, passifs éventuels et actifs éventuels* ». En effet, selon Mme Louise Martel, il est impossible de séparer l'analyse des normes lorsqu'il s'agit des passifs environnementaux et des coûts générés lors de la remise en états des sites, liés à l'IAS 16, à l'IAS 37 et à l'IFRIC 1.

En effet, l'IAS 16 traite de la mesure du coût des actifs et l'IAS 37 de la provision pour le démantèlement, l'enlèvement de l'immobilisation et la remise en état du site sur lequel sont situées les immobilisations corporelles visées par l'IAS 16. Lorsqu'on touche aux provisions (IAS 37) on modifie automatiquement la mesure de l'actif visée par l'IAS 16 et l'amortissement subséquent. De plus, une modification à la capitalisation de l'actif résultant d'une modification aux provisions implique un impact sur les frais financiers, via le taux de rendement de l'actionnaire, donc à la marge sur les tarifs.

Les normes de l'IAS 16, l'IAS 37 et l'IFRIC 1

Selon Mme Martel, il faut commencer par préciser que l'IAS 16 - Immobilisations corporelles prévoit que les normes s'appliquent à toutes les immobilisations corporelles, **qu'il s'agisse d'une entreprise à tarif réglementé ou non**. Cette remarque vaut pour toutes les normes internationales qui ne prévoient pas de normes spécifiques dans le cas d'une entreprise à tarif réglementé : à ce sujet, le projet intitulé *Activités à tarifs réglementés* à été commencé mais est maintenant arrêté. Il est impossible, à cette date, de prévoir l'issue d'un tel projet.

Le par. 6 de l'IAS 16 définit ce que constitue une immobilisation corporelle de la façon suivante :

Les immobilisations corporelles sont des actifs corporels :

(a) qui sont détenus par une entité soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives ; et

(b) dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'une période.

Ce même paragraphe définit également le coût d'une immobilisation corporelle comme :

Le coût est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé, ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction.

Les éléments constituant le coût sont précisés au par. 16, IAS 16 :

16 Le coût d'une immobilisation corporelle comprend :

(a) son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux ;

(b) tout coût directement attribuable au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction ;

(c) l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, obligation qu'une entité contracte soit du fait de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, soit du fait de son utilisation pendant une durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période. (Notre souligné)

Définition d'obligation juridique ou implicite selon l'IAS 16, l'IAS 37 et l'IFRIC 1

L'IAS 16 ne précise pas ce qu'elle entend par le par. 16c), c'est l'IAS 37 – Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels qui le précise. L'IAS 37 n'est pas une norme qui traite spécifiquement de provision liée à l'estimation initiale de coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, **mais qui couvre l'ensemble des provisions**, incluant celle-ci.

On y lit au par. 10, IAS 37 les définitions suivantes :

Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain.

Un passif est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.

Un fait générateur d'obligation est un événement qui crée une obligation juridique ou implicite qui ne laisse pas à l'entité d'autre solution réaliste que d'éteindre cette obligation. (Notre souligné)

Une obligation juridique est une obligation qui découle :

(a) d'un contrat (sur la base de ses clauses explicites ou implicites) ;

(b) de dispositions légales ou réglementaires ; ou

(c) de toute autre jurisprudence.

Une obligation implicite est une obligation qui découle des actions d'une entité lorsque :

(a) elle a indiqué aux tiers, par ses pratiques passées, par sa politique affichée ou par une déclaration récente suffisamment explicite, qu'elle assumera certaines responsabilités ; et (Notre souligné)

(b) en conséquence, l'entité a créé chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera ces responsabilités.

De plus, l'IFRIC 1 – Variations des passifs existants relatifs au démantèlement ou à la remise en état et des autres passifs similaires - donne des indications supplémentaires liées au type de provision à laquelle il est fait référence ci-haut.

En conclusion, il est possible de conclure que l'IAS 37 couvre bien le type de provision dont il est question ici, soit celles relatives au démantèlement et celles de la remise en état. Nous reviendrons sur ces questions dans les sections portant sur l'IAS 37 et l'IFRIC 1, ayant démontré les liens entre l'IAS 16, l'IAS 37 et l'IFRIC 1.

Estimation initiale des coûts (démantèlement et remise en état du site)

Selon Mme Martel, il faut également déterminer si l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement, à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, obligation qu'une entité contracte, soit du fait de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, soit du fait de son utilisation pendant une durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période, **constitue une obligation actuelle de l'entité** résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.

Une obligation actuelle existe si un fait générateur d'obligation a créé une obligation juridique ou implicite qui **ne laisse pas à l'entité d'autre solution réaliste que d'éteindre cette obligation.**

Reste donc à déterminer l'existence d'une obligation implicite ou juridique définie au par. 10, IAS 37.

Une obligation juridique est une obligation qui découle :

- (a) d'un contrat (sur la base de ses clauses explicites ou implicites) ;*
- (b) de dispositions légales ou réglementaires ; ou*
- (c) de toute autre jurisprudence.*

Une obligation implicite est une obligation qui découle des actions d'une entité lorsque :

- (a) elle a indiqué aux tiers, par ses pratiques passées, par sa politique affichée ou par une déclaration récente suffisamment explicite, qu'elle assumera certaines responsabilités ; et*
- (b) en conséquence, l'entité a créé chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera ces responsabilités.*

Conclusion sur l'existence d'une obligation

En conclusion, la demanderesse ajoute au coût de l'immobilisation de remplacement ces coûts : les coûts de démantèlement (le Transporteur et le Distributeur), les coûts de remise en état des sites (Le Transporteur). Elle admet de ce fait qu'elle doit encourir ces coûts donc qu'il s'agit de sortie de ressources représentatives d'avantages économiques. Il y a donc existence d'une obligation dans ces deux cas.

L'IAS 16 immobilisations corporelles et les pratiques réglementaires autorisées

Préambule

Le GRAME a examiné cette question en lien avec les décisions précitées dans la section portant sur les demandes de maintien de pratiques réglementaires qui diffèrent des IFRS.

En effet, il reste à déterminer s'il est souhaitable ou non d'inclure l'estimation initiale (1) des coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et (2) des coûts liés à la remise en état du site, au coût des actifs remplacés ou au coût du nouvel actif, et si la Régie devrait opter pour une pratique uniforme des deux entités réglementées

1) Le Transporteur, selon les pratiques réglementaires autorisées par les décisions suivantes :

D-2002-95 (R-3401-98) : Coût de démantèlement **des actifs remplacés** (Immobilisations).

D-2011-039 (R-3738-2010) : Coût de remise en état de sites associés à **un actif remplacé**.

2) Le Distributeur :

D-2003-93 (R-3492-2002): Immobilisations : Coût de démantèlement **des actifs remplacés** (Immobilisations). *Cette pratique prévoit, conformément à la décision D-2003 93, que le coût de démantèlement d'immobilisations sorties et remplacées, diminué de la valeur de récupération, soit ajouté au coût des nouvelles immobilisations, et amorti selon la méthode et la période applicables au nouvel actif.*

Demande de maintien de pratiques réglementaires et l'IAS 16

La Demanderesse demande le maintien des pratiques réglementaires autorisées suivantes : Capitalisation des *Coûts de démantèlement d'un actif remplacé* (Transporteur et Distributeur) et des *Coûts liés à la remise en état des sites lors du remplacement d'un actif* (Transporteur), à la valeur du nouvel actif.

Selon Mme Martel, si on examine ces pratiques réglementaires à la lumière de l'IAS 16, celles-ci incluent dans les éléments du coût d'une immobilisation corporelle, les coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, obligation qu'une entité contracte soit du fait de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, soit du fait de son utilisation pendant une durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période parce que ces coûts doivent être encourus afin de permettre à Hydro-Québec de générer des produits.

Les coûts ainsi incorporés au coût initial d'une immobilisation seront donc amortis sur la durée de vie utile de l'immobilisation en tant que charge.

De plus, le cadre conceptuel de l'information financière de l'IASB (International Accounting Standard Board) au para. 4.50 dit :

Les charges sont comptabilisées au compte de résultat sur la base d'une association directe entre les coûts engagés et l'obtention d'éléments particuliers de produits. Ce processus, communément dénommé rattachement des charges aux produits, implique la comptabilisation simultanée ou combinée de produits et de charges qui résultent directement et conjointement des mêmes transactions ou autres événements.

Le cadre conceptuel poursuit en ajoutant au para. 4.51 :

Lorsque des avantages économiques sont attendus sur plusieurs périodes comptables, et que l'association avec les produits ne peut être déterminée que de façon vague ou indirecte, les charges sont comptabilisées dans le compte de résultat sur la base de procédures de répartition systématiques et rationnelles. Ce procédé est souvent nécessaire pour comptabiliser des charges associées à l'utilisation d'actifs tels que les immobilisations corporelles; dans de tels cas, la charge est appelée amortissement. Ces procédures de répartition ont pour but de comptabiliser les charges dans les périodes comptables où les avantages économiques associés à ces éléments sont consommés ou disparaissent.

En conclusion, selon Mme Martel, les coûts liés à l'environnement, de même que ceux liés au démantèlement sont ainsi constatés sur la durée de vie utile des immobilisations corporelles correspondantes et non à celles à venir.

Coûts de remise en état du site et coût de démantèlement, à priori ou à posteriori

Avec le passage aux normes IFRS, dont la norme IAS 16 et IAS 37, le GRAME demandait si le Transporteur compte incorporer à priori une estimation des coûts de remise en état du site sur lequel est situé le nouvel actif et les incorporer au coût du nouvel actif au moment de sa comptabilisation initiale. La Demanderesse nous renvoie à deux réponses fournies à la Régie.

La réponse 1.1, ci-dessous nous renvoie à la possibilité d'un projet de norme de l'IASB « Activités à tarifs réglementés ».

Le projet de norme de l'IASB « Activités à tarifs réglementés », publié en juillet 2009, n'a pas été complété, c'est-à-dire qu'aucune norme n'a été élaborée suite aux commentaires reçus à l'exposé-sondage. Toutefois, en juillet 2011, l'IASB a publié un appel à commentaires « Agenda Consultation 2011 » pour établir le programme de travail à venir de l'IASB.

Dans cette consultation, les répondants doivent spécifiquement indiquer de quelle façon ils voudraient que l'IASB priorise certains projets, dont celui relatif aux activités à tarifs réglementés. La date limite de réception des commentaires est le 30 novembre 2011. Suite à cet exercice de consultation, l'IASB déterminera l'à-propos d'un projet relatif aux activités à tarifs réglementés dans son plan de travail triennal.

Référence : Réponse à la question 1.1 de la demande de renseignements numéro 1 de la Régie à la pièce HQT-D-2, Document 1.

Cette réponse ne nous éclaire pas sur l'intention de la Demanderesse sur cette question qui semble plutôt vouloir attendre de voir si l'IASB émettra une norme pour les activités à tarifs réglementés avant de modifier ses pratiques actuelles.

Ce qui fait sens, plutôt qu'encourir des coûts pour modifier selon les présents IFRS et possiblement modifier de nouveau avec une norme spécifique sur les activités à tarifs réglementés.

À la réponse 7.1, la Demanderesse détaille les éléments qui ne font pas partie de l'IAS 38, cependant cette réponse ne précise pas l'intention de la Demanderesse sur la question de l'inclusion à priori des coûts de démantèlement et des coûts de remise en état des sites.

R7.1

L'IAS 38 mentionne précisément que les coûts de recherche, de commercialisation, de publicité, de promotion et d'administration ne font pas partie du coût d'une immobilisation incorporelle :

(...)

Référence : Réponse à la question no. 7.1 de la demande de renseignements numéro 1 de la Régie à la pièce HQTD-2, Document 1. HQTD-2, Document 5, Page 5

Par ailleurs, la Régie a déposé dans sa demande de renseignements no 2, une demande de précision sur ce point.

Demande de renseignements No. 2 de la Régie.

IMMOBILISATIONS

7. Références

- (i) Pièce B-0013, HQTD-2, document 1, page 8, tableau R-2.1-B;
- (ii) Pièce B-0013, HQTD-2, document 1, page 18, réponse R5.2.

Préambule :

(i) *La demanderesse indique, pour le Transporteur, que les dispositions relatives aux coûts de remise en état de sites associés à un actif remplacé diffèrent des IFRS et seront maintenues en 2012.*

(ii) « *Ainsi, le coût d'une immobilisation comprend le prix d'achat de biens ou de services, la sortie de matériaux, tout coût directement attribuable aux immobilisations notamment la main d'oeuvre, la livraison de produits ou de services, l'estimation initiale des coûts relatifs à la mise hors service de l'immobilisation et les frais financiers capitalisés.* » [nous soulignons]

Demande :

7.1 Selon la référence (i), pour le Transporteur, la Régie comprend que, lors d'un remplacement d'actifs, les coûts de remise en état de site et les coûts de démantèlement sont capitalisés au coût de l'actif de remplacement. Selon la référence (ii), la Régie comprend également que le coût initial de l'actif remplacé comprend une estimation des coûts relatifs à sa mise hors service. Veuillez expliquer pourquoi de tels coûts sont à la fois estimés dans le coût initial d'une immobilisation et lors de son remplacement, capitalisés par la suite dans le coût du nouvel actif.

R7.1 Le Transporteur croit utile de référer la Régie à la réponse à la question 5.7 de sa demande de renseignements numéro 1 dans le dossier R-3738-2010 et qui est

ci-après reproduite.

- « **5. Références :** (i) Pièce B-1, HQT-4, document 2, page 7;
(ii) Pièce B-1, HQT-4, document 2, page 8;
(iii) Hydro-Québec, rapport annuel 2009, page 73.

Préambule :

(i) « Dans sa décision D-2002-95 portant sur l'établissement des tarifs de transport à compter du 1er janvier 2011 (dossier R-3401-98), la Régie a reconnu la pratique comptable réglementaire selon laquelle les coûts de démantèlement d'un actif remplacé sont capitalisés au coût du nouvel actif et sont amortis sur la durée de vie utile du nouvel actif.

Ce traitement comptable constitue une pratique comptable réglementaire, puisqu'autrement, selon les PCGR, les coûts encourus au cours d'une année donnée seraient comptabilisés entièrement aux charges dans cette année.

[...]

Par ailleurs, un nombre significatif d'entreprises de l'industrie canadienne de l'électricité ayant des activités à tarifs réglementés traitent en bloc les coûts de démantèlement d'actifs et les coûts de remise en état des sites.

Conséquemment, le Transporteur juge qu'il serait cohérent de capitaliser avec le coût des actifs de remplacement, les coûts de la remise en état des sites. »

(iii) « Hydro-Québec comptabilise les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations dans la période au cours de laquelle ces obligations juridiques naissent, lorsqu'il est possible de faire une estimation raisonnable de leur juste valeur. Les coûts correspondants de mise hors service sont ajoutés à la valeur comptable de l'immobilisation corporelle en cause et sont amortis sur la durée de vie utile de celle-ci. » (nous soulignons)

R5.7

Les coûts de mise hors service cités en (iii) continueront à être comptabilisés selon les dispositions qui sont décrites à cette référence.

Les coûts de démantèlement d'actifs et les coûts de remise en état de sites visés en (i) sont ceux qui autrement seraient comptabilisés aux charges dans l'année au cours de laquelle ils sont encourus et ainsi, ils ne sont pas visés par les coûts de mise hors service cités en (iii).» [nos soulignés en gras]

Compte tenu de ce qui précède, les coûts visés ne sont pas à la fois estimés dans le coût initial d'une immobilisation et, lors de son remplacement, capitalisés par la suite dans le coût du nouvel actif.

Selon Mme Martel, la réponse 5.7 donnée (portant sur la référence iii) par la Demanderesse à la Régie réfère aux traitements des actifs d'Hydro-Québec pour ses activités non réglementées et ses immobilisations corporelles. Ainsi, pour qu'Hydro-Québec soit conforme aux IFRS il faudrait que l'estimation de ses coûts soit faite à priori et ajoutée au coût de l'immobilisation. Ce qui n'est pas clair dans cette réponse, c'est la notion d'à *priori* et qu'Hydro-Québec parle d'obligations juridiques seulement et non d'obligations juridiques et implicites.

En résumé, la Demanderesse signale que la pratique réglementaire d'Hydro-Québec diffère de celle du Transporteur dans ses activités réglementées, qui elle diffère des IFRS pour la question des coûts de démantèlement d'actifs et des coûts de remise en état de sites visés, sans être parfaitement clair pour ce qui est de la conformité d'Hydro-Québec aux IFRS pour la question de la définition de l'obligation.

Une double comptabilité et des différences entre les entités réglementées

Ainsi, au dossier R-3738-2010, dossier du Transporteur, concernant la question du traitement proposé des *Coûts de remise en état de sites associés à un actif remplacé*, pourtant directement liée à la question de la norme IAS 16 pour les fins de comptabilité statutaire et la question d'une double comptabilité, le Distributeur mentionnait en réponse à la FCEI :

« À ce stade-ci, compte tenu de l'intérêt de l'International Accounting Standards Board (IASB) relativement à la comptabilisation et l'évaluation des actifs et passifs découlant d'activités réglementées, qui l'a amené à poursuivre ses travaux à ce sujet, le Transporteur estime qu'il est prématuré de se prononcer le résultat de ces travaux. »

Une fois ce constat fait, il semble y avoir différentes méthodes utilisées pour les immobilisations des entités réglementées, puis pour les états financiers à vocation générale d'Hydro-Québec, tel que précisé ci-dessous.

(iii) *« Hydro-Québec comptabilise les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations dans la période au cours de laquelle ces obligations juridiques naissent, lorsqu'il est possible de faire une estimation raisonnable de leur juste valeur. Les coûts correspondants de mise hors service sont ajoutés à la valeur comptable de l'immobilisation corporelle en cause et sont amortis sur la durée de vie utile de celle-ci. »* (nous soulignons)

Les états financiers à vocation générale d'Hydro-Québec et la norme IAS 16

La présente section porte sur les états financiers à vocation générale d'Hydro-Québec.
Page 22 de 48

L'extrait des derniers états financiers annuels d'Hydro Québec, principales conventions comptables, section immobilisations corporelles, page 75, mentionne que *La valeur actualisée des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles est ajoutée à la valeur comptable de celles-ci.*

Le GRAME demandait à la Demanderesse de préciser la signification de l'expression *celles-ci*.

L'expression « celles-ci » fait référence aux immobilisations corporelles pour lesquelles une obligation liée à la mise hors service d'immobilisations a été comptabilisée.

Référence : R-3768-2011, Réponse à la demande de renseignements no. 1 du GRAME, HQTD-2, Document 5, Page 8, R.1.8.1

Le GRAME demandait également de préciser à quel moment la valeur actualisée des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles est ajoutée à la valeur comptable de celles-ci? Lorsque Hydro-Québec (1) doit encourir ces coûts, ou (2) lors de l'estimation des coûts futurs dès le départ, ou (3) dès que l'obligation naît ?

La valeur actualisée des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles est ajoutée à la valeur comptable de celles-ci au moment où un passif est comptabilisé à l'égard d'une obligation liée à leur mise hors service. La juste valeur du passif est comptabilisée dans la période au cours de laquelle l'obligation juridique naît et lorsqu'il est possible de faire une d'estimation raisonnable de la juste valeur. S'il n'est pas possible de faire une estimation raisonnable de la juste valeur dans la période au cours de laquelle l'obligation naît, le passif doit être comptabilisé lorsque cela devient possible.

Référence : R-3768-2011, Réponse à la demande de renseignements no. 1 du GRAME, HQTD-2, Document 5, HQTD-2, Document 5, Page 9, R1.8.2

Ces informations concernent les états financiers à vocation générale donc le problème d'une comptabilisation différente pour les entités réglementées.

SERVICE D'IMMOBILISATIONS, page 76 : Hydro-Québec comptabilise les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations dans la période au cours de laquelle ces obligations juridiques naissent, lorsqu'il est possible de faire une estimation raisonnable de leur juste valeur. Les coûts correspondants de

mise hors service sont ajoutés à la valeur comptable de l'immobilisation corporelle en cause et sont amortis sur la durée de vie utile de celle-ci.

Extraits des derniers états financiers annuels d'Hydro Québec (31 décembre 2010)

L'extrait des derniers états financiers annuels d'Hydro Québec, section sur les services d'immobilisations, mentionne qu'*Hydro-Québec comptabilise les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations dans la période au cours de laquelle ces obligations juridiques naissent, lorsqu'il est possible de faire une estimation raisonnable de leur juste valeur. Les coûts correspondants de mise hors service sont ajoutés à la valeur comptable de l'immobilisation corporelle en cause et sont amortis sur la durée de vie utile de celle-ci.*

Le GRAME demandait de préciser l'expression *en cause*, i.e. à priori ou aux nouvelles immobilisations corporelles, auquel répond comme suit la Demanderesse.

L'expression « en cause » fait référence aux immobilisations corporelles pour lesquelles une obligation liée à la mise hors service d'immobilisations a été comptabilisée. Il s'agira d'une nouvelle immobilisation corporelle, si la loi, le règlement ou le contrat créant l'obligation était déjà en vigueur au moment où l'immobilisation est mise en service. Par ailleurs, il s'agira d'une immobilisation corporelle « à priori », si la loi, le règlement ou le contrat créant l'obligation est entré en vigueur après la date de mise en service de l'immobilisation.

Référence : R-3768-2011, Réponse à la demande de renseignements no. 1 du GRAME, HQTD-2, Document 5, Page 9, R.1.9.1

Selon Mme Martel, les réponses d'Hydro-Québec semblent tout à fait conformes aux normes canadiennes qui précisent qu'une société doit comptabiliser une obligation liée à la mise hors service dans la période au cours de laquelle ces obligations juridiques naissent.

En effet, ces anciennes normes existent toujours pour Hydro-Québec, qui ne doit passer aux IFRS qu'à partir du 1 janvier 2012.

Cependant, il s'agit de normes qui seront remplacées à partir du 1 janvier 2012. Les comptables professionnels, y font référence comme les normes de la Partie V – Normes

comptables en vigueur avant le basculement - du Manuel de l'ICCA. Plus précisément, les chapitres 3110 Obligations liées à la mise hors service par. 05.

05 " L'entité doit constater la juste valeur d'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation dans la période au cours de laquelle elle naît lorsqu'il est possible de faire une estimation raisonnable de la juste valeur. S'il n'est pas possible de faire une estimation raisonnable de la juste valeur dans la période au cours de l'obligation naît, le passif doit être constaté lorsque cela devient possible.

Et par .03

Obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation : obligation juridique afférente à la mise hors service d'une immobilisation corporelle qu'une entité est obligée de régler par suite d'une loi ou d'un règlement, d'un contrat écrit ou verbal ou par interprétation juridique d'un contrat selon la théorie de l'irrecevabilité fondée sur une promesse.

Toujours selon notre conseillère Mme Martel, si l'obligation juridique existe au moment de l'acquisition ou de la construction de l'immobilisation corporelle, Hydro-Québec inclut ces coûts au coût initial de l'immobilisation corporelle. Cependant, si l'obligation juridique n'existe pas au moment de l'acquisition ou de la construction, elle attend que l'obligation juridique naisse pour l'ajouter au coût de l'immobilisation corporelle.

Le GRAME demandait également de préciser la signification de l'expression « obligations juridiques ».

R1.9.2 Une obligation juridique signifie qu'une entité est obligée de régler une obligation par suite notamment d'une loi, d'un règlement ou d'un contrat écrit.

Référence : R-3768-2011, Réponse à la demande de renseignements no. 1 du GRAME, HQTD-2, Document 5, Page 9, R.1.9.2

Le maintien de cette présentation de l'Obligation liée à la mise hors service d'immobilisations est conforme aux normes comptables en vigueur avant le basculement. Cependant cette réponse semble indiquer qu'Hydro-Québec dans ses états financiers se conformerait à la norme comptable canadienne 3110 « Obligations liées à la mise hors service », mais retiendrait une définition limitée de l'obligation juridique, soit *qu'une entité est obligée de régler une obligation par suite notamment d'une loi, d'un règlement ou d'un contrat écrit*. Alors que, selon le manuel de l'ICCA, une obligation juridique peut également découler c) *d'une promesse faite à un tiers qui fait naître chez celui-ci une attente raisonnable d'exécution de la part du promettant selon la théorie de l'irrecevabilité fondée sur une promesse*.

Les normes canadiennes, partie V Normes en vigueur avant le basculement, du manuel de l'ICCA, Chap 3110, A1:

Obligation juridique

A1 Le présent chapitre s'applique aux obligations juridiques rattachées à la mise hors service d'une immobilisation corporelle. Pour l'application du chapitre, une obligation juridique peut découler :

a) d'une mesure prise par les pouvoirs publics, comme une loi, un règlement ou une ordonnance;

b) d'un accord entre entités, comme un contrat écrit ou verbal;

c) d'une promesse faite à un tiers qui fait naître chez celui-ci une attente raisonnable d'exécution de la part du promettant selon la théorie de l'irrecevabilité fondée sur une promesse

Le passage aux IFRS implique la prise en compte des obligations implicites, soit celles de remettre en état les sites avant de remplacer un actif : Hydro-Québec dans ses états financiers à vocation générale devrait donc comptabiliser un passif au titre de l'OLMHS dès maintenant en 2012, dès le constat d'obligations implicites.

Donc, nécessairement, même si la réponse ne l'indique pas clairement, Hydro-Québec procéderait à ces changements à même ses états financiers à vocation générale, impliquant dès lors une comptabilisation différente pour les entités réglementées pour la question des immobilisations.

Même si la Régie ne peut émettre d'avis sur la question des états financiers à vocation générale, mais plutôt sur ceux des entités réglementées, le fait d'avoir deux systèmes de comptabilisation des immobilisations pour la question de la prise en compte des (1) coûts (démantèlement et remise en état) et de (2) l'inclusion des passifs éventuels selon l'obligation implicite au lieu de l'obligation juridique, n'est probablement pas souhaitable selon Mme Martel.

Un traitement unique des immobilisations

Après ces constats, plusieurs questions se posent pour les pratiques comptables liées aux coûts de remise en état du site et des coûts de démantèlement sur la question de leur inclusion aux coûts à priori ou à posteriori :

- A) Le traitement comptable devrait-il être le même pour toutes les immobilisations qui sont démantelées, qu'elles soient remplacées ou non ?
- B) Le traitement comptable devrait-il être le même pour les deux entités réglementées ?
- C) Le traitement comptable devrait-il être le même pour les entités réglementées et Hydro-Québec pour ses états financiers à vocation générale ?
- D) Devrait-on conserver les pratiques réglementaires qui diffèrent des IFRS, telles que proposées par la Demanderesse ou devrions-nous attendre la position de l'IASB, suite à son exercice de consultation sur le projet de normes portant sur les « *Activités à tarifs réglementés* », avant de se positionner sur le rétablissement de ces pratiques pour les faire correspondre aux IFRS ?

Le projet de norme de l'IASB « Activités à tarifs réglementés », publié en juillet 2009, n'a pas été complété, c'est-à-dire qu'aucune norme n'a été élaborée suite aux commentaires reçus à l'exposé-sondage. Toutefois, en juillet 2011, l'IASB a publié un appel à commentaires « Agenda Consultation 2011 » pour établir le programme de travail à venir de l'IASB.

Dans cette consultation, les répondants doivent spécifiquement indiquer de quelle façon ils voudraient que l'IASB priorise certains projets, dont celui relatif aux activités à tarifs réglementés. La date limite de réception des commentaires est le 30 novembre 2011. Suite à cet exercice de consultation, l'IASB déterminera l'à-propos d'un projet relatif aux activités à tarifs réglementés dans son plan de travail triennal.

Référence : Réponse à la question 1.1 de la demande de renseignements numéro 1 de la Régie à la pièce HQT-D-2, Document 1.

A) Traitement comptable uniforme pour toutes les immobilisations démantelées, remplacées ou non

De l'avis du GRAME et selon les explications de Mme Martel, le traitement comptable devrait être le même, que les immobilisations soient remplacées ou non.

L'IAS 16 précise qu'une immobilisation corporelle doit être retirée i.e. décomptabilisée du bilan au moment de sa sortie :

Par. 67 La valeur comptable d'une immobilisation corporelle doit être décomptabilisée:

(a) lors de sa sortie ; ou

(b) lorsqu'aucun avantage économique futur n'est attendu de son utilisation ou de sa sortie.

Il est précisé au par. 69 que :

La sortie d'une immobilisation corporelle peut intervenir de différentes manières (par exemple par voie de vente, de conclusion d'un contrat de location-financement ou de donation).

On ne parle donc pas de remplacement d'une immobilisation corporelle sans toutefois l'exclure. On peut lire également au par. 70 que :

Lorsqu'une entité comptabilise dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle le coût de remplacement d'une partie de celle-ci, elle décomptabilise la valeur comptable de la partie remplacée, que cette dernière ait ou non été amortie séparément.

Il est donc possible de conclure que si lors du remplacement d'une partie d'une immobilisation corporelle, une société doit décomptabiliser cette partie de l'immobilisation corporelle, le même principe devrait s'appliquer lorsqu'une immobilisation corporelle est remplacée.

Le GRAME recommande qu'à terme, le même traitement comptable soit retenu pour les immobilisations, qu'ils fassent l'objet d'un remplacement ou non.

B) Traitement comptable uniforme pour les deux entités réglementées ?

Pour le cas des coûts de démantèlement, le Transporteur (D-2002-95 (R-3401-98) et le Distributeur (D-2003-93 (R-3492-2002) appliquent la pratique réglementaire approuvée par la Régie d'inscrire à postériori ces coûts.

- D-2003-93 (R-3492-2002): Immobilisations;
- D-2002-95 (R-3401-98) : Coût de démantèlement des actifs remplacés (Immobilisations).

Cependant, seul le Transporteur applique la pratique réglementaire d'inscrire à postériori les coûts de remise en état des sites, suite à la décision D-2011-039.

- D-2011-039 (dossier R-3738-2010) : Coût de remise en état de sites associés à un actif remplacé.

Puisque selon l'IAS 16, le même principe devrait s'appliquer lorsqu'une immobilisation corporelle est remplacée ou non remplacée, le GRAME est d'avis que l'on devrait viser également une uniformisation entre les pratiques réglementaires du Transporteur et du Distributeur et viser un seul traitement pour les deux entités, soit l'estimation des coûts à priori, à moins que l'IASB ne propose des normes pour les entreprises à tarifs réglementés, lesquelles devraient être suivies par les entités réglementées, et entérinées par la Régie.

En effet, Mme Martel nous indique que si l'IASB adopte des normes pour les activités à tarifs réglementés, pour qu'une société puisse déclarer que ses états financiers sont conformes aux IFRS, elle devra appliquer toutes les IFRS, incluant dans ce cas, l'IFRS sur les activités à tarifs réglementés tels que produite par l'IASB.

C) Traitement comptable uniforme pour les entités réglementées et Hydro-Québec

Mme Martel, est d'avis que oui, à moins que l'IASB ne propose des normes pour les entreprises à tarifs réglementés, lesquelles devront également être suivies par les entités réglementées.

D) Conserver des pratiques réglementaires qui diffèrent des IFRS

Même si le dossier R-3703-2009, soit la demande concernant l'IAS 16 portant sur l'amortissement, aurait pu comprendre la question des *Coûts de remise en état de sites associés à un actif remplacé*, en même temps que la question de l'amortissement, Mme Martel précise que les deux éléments pouvaient facilement être séparés, et donc traités via des demandes séparées. Il est donc possible de reporter l'analyse et donc la décision de la Régie sur ces éléments, au besoin, et de les traiter séparément.

Par ailleurs, au présent dossier cette demande est traitée comme une demande de maintien des pratiques réglementaires qui diffèrent des IFRS. Le GRAME est d'avis que ces questions devront faire l'objet d'un dossier subséquent, pour les raisons qui suivent.

En effet, selon Mme Martel, une société établit le coût d'une immobilisation corporelle et par la suite elle amortit ce coût sur la durée de vie utile de ladite immobilisation. La Demanderesse n'inclut pas les coûts liés à l'environnement au coût initial de l'immobilisation corporelle en amortissant ce coût de façon linéaire, ce qu'elle pourrait faire par ailleurs si le coût initial incluait les coûts liés à l'environnement, pour les immobilisations corporelles de ses activités à tarifs réglementés.

Pour les autres immobilisations corporelles, La Demanderesse semble les estimer et les ajouter au coût des immobilisations corporelles lorsque l'obligation juridique naît uniquement, ce qui implique une modification pour l'inclusion des obligations implicites.

Bien que le Transporteur ait obtenu une dérogation aux normes canadiennes Partie V Normes en vigueur, avant le basculement, en 2010 lui permettant d'incorporer les coûts liés à l'environnement à posteriori, il n'a pas obtenu de décision réglementaire lui indiquant de ne pas inclure une estimation de ces derniers à priori. Ce qui impliquerait évidemment de ne pas les inscrire deux fois pour le même actif. Des mesures transitoires pourraient être mises en place pour résoudre un tel problème.

De notre compréhension, le Transporteur a obtenu l'autorisation de les inclure à posteriori parce que ces coûts n'ont jamais été inclus dans le coût initial des actifs, même

s'ils auraient du l'être. Cependant, le Transporteur n'a pas obtenu, ni demandé à la Régie l'autorisation de ne pas les inscrire à priori.

En 2010, le Transporteur se retrouvait devant des coûts significatifs liés à l'environnement, devant être inclus dans ses charges, puisque ces derniers n'avaient pas été estimés à priori, au moment de l'inscription de l'actif, ce qui fait sens puisque ces actifs avaient une vie utile de plus de 50 ans. Or donc, au moment de leur inscription, ces coûts ne pouvaient être prévus, les manières de faire ayant changé depuis les années 1950.

Le deuxième élément d'importance qui crée un lien avec l'IFRS 37, est le fait que ces coûts n'ont pas été inscrits plus tard au fil des ans, soit au moment du constat de la présence de contamination (donc de passifs éventuels) et ce parce que le Transporteur retenait comme définition l'obligation juridique, au lieu d'implicite.

À partir du moment où le Transporteur retient la définition de l'obligation implicite, la problématique d'inscrire à postérieur les coûts de remise en état de sites, au coût du nouvel actif, perd de son importance puisque ces passifs éventuels seraient déjà inscrits dans les coûts de l'actif au moment de leur comptabilisation initiale ou au moment où l'obligation implicite ou juridique serait connue. Donc, au moment du démantèlement de l'actif remplacé, ces coûts auraient déjà, au moins partiellement, été amortis aux charges annuellement.

La dérogation obtenue perdrait ainsi de son importance dans l'avenir et une réévaluation de la pertinence de la conserver devrait être faite.

Mais la question est de savoir s'il est légitime de conserver une telle pratique réglementaire pour l'avenir, soit pour les nouveaux actifs, et de ne pas inscrire également une estimation à priori de ces coûts (démantèlement et remise en état). La Régie devrait se pencher sur ces questions.

De l'avis du GRAME, appuyé de l'opinion de Mme Martel, il serait préférable de les inscrire dès le départ. Cela pourrait cependant impliquer que la Régie prévoit des

pratiques transitoires réglementaires pour permettre à la demanderesse de bien passer à travers ce changement.

Cependant, même si la demanderesse, pour respecter les IFRS, doit inclure les coûts liés à l'environnement initialement au coût de l'immobilisation corporelle, il serait dommage de modifier maintenant ces pratiques avant de voir si l'IASB se prononcera sur la mesure du coût initial des immobilisations corporelles. Cela pourrait engendrer des coûts excessifs.

Recommandations

Le GRAME est d'avis que ces coûts doivent être inscrits dès le départ, mais que des pratiques transitoires réglementaires pourraient être autorisées pour permettre à la demanderesse de bien passer à travers ce changement.

Cependant, le GRAME demande à la Régie de reporter sa décision finale, soit de ne l'autoriser que temporairement, sur la mesure du coût initial des immobilisations corporelles, donc sur les pratiques relatives au (1) Coûts de démantèlement et au (2) Coûts de remise en états des sites pour les actifs remplacés, identifiés aux Tableau R.2.1-A et au Tableau R.2.1-B, Dispositions qui diffèrent des IFRS.

Quant à la question de l'obligation juridique, modifiée par la norme IAS 37 qui affecte l'IAS 16 par l'obligation implicite le GRAME émettra ses recommandations dans la prochaine section portant sur la norme IFRS 37, qui prévoit notamment les provisions pour les passifs éventuels et la naissance du passif.

Bien que nous ne comprenons pas bien si la demande de maintien de la pratique réglementaire pour la décision D-2005-34 (R-3541-2004) du Distributeur inclut le maintien de l'obligation juridique, au lieu d'implicite, nous l'avons traité comme tel dans la prochaine section, puisque cela ne changera cependant pas le fond des conclusions recherchées et les recommandations du GRAME.

II. IAS 37 PROVISION, PASSIFS ÉVENTUELS ET ACTIFS ÉVENTUELS ET LA NAISSANCE DU PASSIF

Le GRAME a requis de la Demanderesse plus d'informations sur le cas des entités réglementées, Hydro-Québec Distribution et Transport, et sur l'impact du traitement

réglementaire autorisé, afin d'être en mesure de savoir si les passifs environnementaux ont déjà été inscrits au moment de leur constat ou si leur inscription est à venir, soit suite au passage aux normes IFRS, IAS 16 et IAS 37.

Analyse des informations fournies par la Demanderesse au GRAME

Le GRAME demandait à sa demande 2.1 de préciser, pour le cas des entités réglementées, Hydro-Québec Distribution et Transport, si l'ensemble des passifs environnementaux a déjà été inscrit, selon la définition de l'expression *Obligation juridique* des normes canadiennes, partie 5, du manuel de l'ICCA, Chap 3110, A1, ou si seuls les passifs attachés à une obligation juridique l'ont été.

La Demanderesse répondait ce qui suit :

R2.1 En vertu de la norme comptable canadienne 3110 « Obligations liées à la mise hors service », le Transporteur et le Distributeur ont comptabilisé les obligations liées à la mise hors service pour lesquelles ils avaient une obligation juridique, lorsqu'il était possible de faire une estimation raisonnable de leur juste valeur. (Notre souligné)

Référence : R-3768-2011, Réponse à la demande de renseignements no. 1 du GRAME, HQTD-2, Document 5, Page 11, R.2.1

Le GRAME cherchait à savoir plus précisément si les entités réglementées (Hydro-Québec Distribution et Transport) appliquaient une définition restrictive du terme obligation juridique de la définition A1, de la partie 5, du manuel de l'ICCA, Chap 3110, des normes canadiennes.

2.2. (Référence ii) En lien avec la référence ii, veuillez préciser la définition retenue par les entités réglementées (Hydro-Québec Distribution et Transport) de l'expression Obligation juridique?

R2.2 Le Transporteur et le Distributeur ont retenu la définition de la norme 3110, soit celle citée à la référence ii.

Référence : R-3768-2011, Réponse à la demande de renseignements no. 1 du GRAME, HQTD-2, Document 5, Page 12, R2.2.

Le GRAME demandait également de préciser en quoi le passage à la norme IAS 37 modifie le moment de la comptabilisation d'une provision pour passif environnemental et

le moment de l'ajustement de la valeur de l'actif correspondant (norme IAS 16). Ce à quoi répondait la Demanderesse que la norme IAS 37 n'aurait pas d'impact.

R2.3 Le 1er janvier 2012, le passage à la norme IAS 37 ne modifiera pas le moment de la comptabilisation d'une provision pour passif environnemental et le moment de l'ajustement de la valeur de l'actif correspondant pour le Transporteur et le Distributeur.

Référence : R-3768-2011, Réponse à la demande de renseignements no. 1 du GRAME, HQTD-2, Document 5, Page 12, R2.3

Le GRAME demandait également de préciser si une inscription de ces passifs conformément à l'IAS 37 et à l'IFRIC 1 sera effectuée dans l'année témoin 2012 et si les actifs correspondants seront ajustés conformément à l'IAS 16, mais la Demanderesse mentionne ne prévoir aucun nouveau passif dans l'année témoin 2012.

R2.4 Aucun nouveau passif n'est prévu dans l'année témoin 2012.

Référence : R-3768-2011, Réponse à la demande de renseignements no. 1 du GRAME, HQTD-2, Document 5, Page 12, R2.4

Le GRAME a également demandé de préciser à quel moment ces passifs seront inscrits selon les normes IAS 37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels et IFRIC 1 variation des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires et à quel moment les actifs correspondants seront ajustés conformément à l'IAS 16 Immobilisations corporelles, ce à quoi répondait la demanderesse ce qui suit :

R2.5 Si une variation des flux de trésorerie prévus nécessaires pour éteindre l'obligation survient, une révision des échéanciers prévus ou une modification du taux d'actualisation, les passifs existants relatifs au démantèlement ou à la remise en état seront réévalués au moment où surviendront ces événements et ils seront alors inscrits dans l'année témoin du dossier tarifaire en préparation à ce moment-là.

Référence : R-3768-2011, Réponse à la demande de renseignements no. 1 du GRAME, HQTD-2, Document 5, Page 12, R2.5

Cependant, les réponses suivantes fournies à la Régie sont plus précises.

Analyse des informations fournies par la Demanderesse à la Régie

Le GRAME comprend des réponses aux questions 6.1 et 6.2 de la Régie que les passifs identifiés aux Tableaux R-6.1-A et R-6.1-B, *Passif au titre de l'obligation liée à la mise hors service*, Transporteur et Distributeur, seront comptabilisés selon la définition d'obligation implicite et que les entités réglementées comptent appliquer cette présentation, contrairement à ce que laissait entendre une demande de maintien de la présentation actuelle pour le Distributeur. La Demanderesse aurait eu avantage à clarifier sa demande de maintien de la pratique réglementaire autorisée de la décision D-2005-34.

Réponse à la demande de la Régie, HQTD-2, Document 1, Page 19

OBLIGATION LIÉE À LA MISE HORS SERVICE D'UNE IMMOBILISATION

6. Références : (i) Pièce B-0004, HQTD-1, document 1, page 9 ;
(ii) Norme IAS 37, paragraphe 14.

Demandes

6.1 Veuillez présenter le détail du passif au titre de l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation dont la contrepartie a été prise en compte dans la base de tarification respective du Transporteur et du Distributeur aux 31 décembre 2011 et 2012. Veuillez présenter les montants par catégorie d'actif.

R6.1 Le détail du passif au titre de l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation dont la contrepartie a été prise en compte dans les bases de tarification respectives du Transporteur et du Distributeur est présenté aux tableaux suivants :

Tableau R-6.1-A
Passif au titre de l'obligation liée à la mise hors service - Transporteur

Catégories d'actifs (en M\$)	Année de base 2011	Année témoin 2012
Postes	5,8	4,6
Réservoirs	2,3	0,0
Total	8,1	4,6

Tableau R-6.1-B
Passif au titre de l'obligation liée à la mise hors service - Distributeur

Catégories d'actifs (en M\$)	Année de base 2011	Année témoin 2012
Centrales thermiques	42,9	40,2
Poste de transformation	1,5	1,4
Parcs à carburant	2,7	2,7
Total	47,1	44,3

Concernant la question 6.2, relative aux obligations implicites, la Demanderesse répond à la question de la Régie en précisant que, suite à l'examen des impacts prévus de ces Page 35 de 48

différents programmes, le Transporteur et le Distributeur n'ont aucune obligation implicite visée par la référence (ii) Norme IAS 37, paragraphe 14.

Réponse à la demande no. 1 de la Régie, HQTD-2, Document 1, Page 20

OBLIGATION LIÉE À LA MISE HORS SERVICE D'UNE IMMOBILISATION

6.2 Veuillez indiquer si le Transporteur ou le Distributeur ont des obligations implicites visées à la référence (ii). Le cas échéant, veuillez expliquer la nature de ces obligations implicites et leur traitement comptable réglementaire.

R6.2

Une obligation implicite est une obligation qui découle des actions passées d'une entité lorsqu'elle a indiqué à des tiers, par ses pratiques, sa politique affichée ou une déclaration suffisamment explicite, qu'elle assumera certaines responsabilités. L'entité crée donc chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera certaines responsabilités. Une provision peut alors être comptabilisée lorsqu'il est probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre l'obligation et que le montant peut être estimé de manière fiable.

Le Transporteur et le Distributeur ont mis en oeuvre, depuis plusieurs années, un plan de gestion de leurs actifs duquel découlent notamment des programmes d'intervention en environnement. Suite à l'examen des impacts prévus de ces différents programmes, le Transporteur et le Distributeur n'ont aucune obligation implicite visée par la référence (ii). (notre souligné)

En référence à la réponse 6.2 reproduite ci-dessus, Mme Martel, nous précise qu'une provision doit alors être comptabilisée lorsqu'il est probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre l'obligation et que le montant peut être estimé de manière fiable, et non peut alors être comptabilisée. Il y a une obligation de procéder à l'inscription de la provision dans ce cas précis, alors que la Demanderesse précise qu'aucun impact n'est prévu, ni en 2011 ni en 2012.

Réponse à la demande de la Régie no. 1, HQTD-2, Document 1, Page 20

OBLIGATION LIÉE À LA MISE HORS SERVICE D'UNE IMMOBILISATION

6.3 Veuillez expliquer de façon détaillée l'impact des obligations implicites sur les immobilisations de la base de tarification 2011 et 2012 du Transporteur et du Distributeur.

R6.3 Il n'y a aucun impact lié à des obligations implicites sur les immobilisations des bases de tarification 2011 et 2012 du Transporteur et du Distributeur.

Selon la réponse suivante donnée à la Régie, les obligations implicites constatées dans le futur seront considérées et présentées à la date du dépôt d'une demande tarifaire.

Réponse à la demande de la Régie no. 2, HQTD-2, Document 1.1, Page 17
10. Références : (i) Pièce B-0013, HQTD-2, document 1, page 20; (ii) Norme IAS 37, paragraphe 14. Préambule : (i) « Une obligation implicite est une obligation qui découle des actions passées d'une entité lorsqu'elle a indiqué à des tiers, par ses pratiques, sa politique affichée ou une déclaration suffisamment explicite, qu'elle assumera certaines responsabilités. L'entité crée donc chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera certaines responsabilités. Une provision peut alors être comptabilisée lorsqu'il est probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre l'obligation et que le montant peut être estimé de manière fiable. Le Transporteur et le Distributeur ont mis en oeuvre, depuis plusieurs années, un plan de gestion de leurs actifs duquel découlent notamment des programmes d'intervention en environnement. Suite à l'examen des impacts prévus de ces différents programmes, le Transporteur et le Distributeur n'ont aucune obligation implicite visée par la référence (ii). » [nous soulignons] (ii) « Une provision doit être comptabilisée lorsque : (a) une entité a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé ; (b) il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation ; et (c) le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable. Si ces conditions ne sont pas réunies, aucune provision ne doit être comptabilisée. » Demande : 10.1 Advenant le cas où une obligation implicite prenait naissance dans le futur, veuillez confirmer qu'aux fins réglementaires, le Transporteur et le Distributeur comptabiliseront un passif au titre de l'OLMHS d'une immobilisation dans la période au cours de laquelle l'obligation implicite prendra naissance. R10.1 Le principe réglementaire de l'année témoin projetée, adopté par la décision D-99-120, requiert l'utilisation de projections pour l'année de base et l'année projetée, lesquelles projections considéreront toute obligation implicite visée à la référence (ii) et pour laquelle les conditions de constatation sont présentes à la date du dépôt d'une demande tarifaire

Ainsi, la Demanderesse confirme le changement dans le traitement des entités réglementées, qui désormais appliqueront le principe des obligations implicites au lieu de juridique.

Analyses et commentaires du GRAME

L'IFRS 37 (provisions, passifs éventuels et actifs éventuels) comporte une différence d'application, par rapport aux normes canadiennes (Partie V normes en vigueur avant le basculement) liées à l'inscription des passifs environnementaux, selon que l'on retient la définition d'obligation juridique ou d'obligation implicite, dans les cas où le demandeur constate la présence de sols contaminés.

Aussi, selon Mme Martel, contrairement à ce que mentionne la Demanderesse à sa réponse 2.3 au GRAME, les IFRS devraient faire en sorte qu'une provision liée à l'environnement sera constatée plus rapidement dans les états financiers puisqu'une provision doit être comptabilisée lorsqu'une obligation juridique ou implicite existe. (Voir ci-haut dans le document).

R2.3 Le 1er janvier 2012, le passage à la norme IAS 37 ne modifiera pas le moment de la comptabilisation d'une provision pour passif environnemental et le moment de l'ajustement de la valeur de l'actif correspondant pour le Transporteur et le Distributeur.

Référence : R-3768-2011, Réponse à la demande de renseignements no. 1 du GRAME, HQTD-2, Document 5, Page 12, R2.3

En effet, selon Mme Martel, il faut que cette obligation juridique ou implicite existe mais qu'elle entraîne, selon la balance de probabilités, une sortie de ressources (souvent sous la forme de déboursés). La définition de probable selon les normes internationales est la suivante :

Extrait : IAS37 par 23.

Par.23 Aux fins de la présente norme, une sortie de ressources ou tout autre événement est considéré comme probable, s'il est plus probable qu'improbable que l'événement se produira, c'est-à-dire si la probabilité que l'événement se produira est plus grande que la probabilité qu'il ne se produise pas.

Même si les normes internationales ne précisent pas ce qui est entendu par plus probable qu'improbable, Mme Martel précise qu'on peut retenir comme balise, que plus probable qu'improbable correspond en termes de statistique à plus de 51%. Il s'agit d'appliquer le principe de la balance des probabilités.

Selon les normes canadiennes Partie V Normes en vigueur avant le basculement, le chap.3110 Obligations liées à la mise hors service, il était prévu :

Par.05 L'entité doit constater la juste valeur d'un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation dans la période au cours de laquelle elle naît lorsqu'il est possible de faire une estimation raisonnable de la juste valeur. S'il n'est pas possible de faire une estimation raisonnable de la juste valeur dans la période au cours de laquelle l'obligation naît, le passif doit être constaté lorsque cela devient possible.

Ainsi, c'est l'obligation juridique qui donnait naissance à l'obligation liée à la mise hors service. Il n'était pas question de probabilité que l'événement se produise puisqu'une obligation juridique faisait en sorte que la sortie d'avantages (normalement un déboursé) devenait obligatoire.

Selon Mme Martel, pour être conforme aux IRFS, Hydro Québec devra probablement revoir ses façons de faire pour constater les obligations implicites et non pas seulement juridiques et ce dès qu'il est plus probable qu'improbable qu'elle doive effectuer des sorties d'avantages (I.E. Déboursés)

Conclusion et recommandations

Tel que mentionné précédemment sur la question de déterminer si *le Transporteur et le Distributeur n'ont aucune obligation implicite*, rappelons brièvement ce que nous avons établi au début du présent rapport, soit que même si l'AS 16 ne précise pas ce qu'elle entend par le para. 16c), l'IAS 37 – Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, le précise. En effet, l'IAS 37 n'est pas une norme qui traite spécifiquement de provision liée à l'estimation initiale de coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, **mais qui couvre l'ensemble des provisions, incluant celle-ci.**

À cet égard, Mme Martel nous indiquait qu'il est donc possible de conclure que l'IAS 37 couvre les provisions relatives au démantèlement et celles relatives à la remise en état des sites.

Restait à déterminer l'existence d'une telle obligation implicite ou juridique liée aux coûts de démantèlement et aux coûts de remise en état des sites.

Conclusion sur l'existence d'une obligation

Selon Mme Martel, puisque la demanderesse ajoute au coût de l'immobilisation de remplacement ces coûts : les coûts de démantèlement (le Transporteur et le Distributeur), les coûts de remise en état des sites (le Transporteur). Par ce fait, elle admet qu'elle doit encourir ces coûts, donc qu'il s'agit de sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.

Il y a donc existence d'une obligation implicite dans ces deux cas.

Recommandations

Attendu que selon l'IAS 16 par. 16c) l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, obligation qu'une entité contracte soit du fait de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, soit du fait de son utilisation pendant une durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période ;

Attendu qu'il y a démonstration de l'existence d'obligations dans le cas des coûts de démantèlement (le Transporteur et le Distributeur) et des coûts de remise en état des sites (Le Transporteur) ;

Le GRAME demande à la Régie d'émettre une directive claire et précise indiquant aux deux entités réglementées, d'inscrire au titre d'une provision, dès 2012, les coûts estimés de remise en état des sites et les coûts de démantèlement pour le cas des actifs qui doivent être remplacés, comme pour le cas des actifs non remplacés, selon l'estimation la plus proche de ces coûts.

IFRIC 1 VARIATION DES PASSIFS EXISTANTS RELATIFS AU DÉMANTÈLEMENT, À LA REMISE EN ÉTAT ET SIMILAIRES

Suite à notre recommandation portant sur la démonstration de l'existence d'obligations dans le cas des coûts de démantèlement (le Transporteur et le Distributeur) et des coûts de remise en état des sites (Le Transporteur), le GRAME est d'avis que l'inscription de ces obligations aura plusieurs impacts, même si ces impacts résultent notamment de l'IAS 37.

Le premier impact est en lien avec les coûts environnementaux et les coûts de démantèlements liés à la remise en état des sites **pour les actifs remplacés**. En effet, l'inscription de ces coûts au titre d'une obligation implicite fera en sorte que lors du remplacement de l'actif, il y aura un flux de trésorerie qui éteindra les passifs correspondants (Passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires), ce qui n'était pas le cas auparavant, puisque la Demanderesse retenait uniquement la définition d'obligation juridique et non celle d'obligation juridique et implicite.

Ainsi de nouveaux passifs devraient être comptabilisés, puisqu'à partir du moment où l'on inscrit les coûts de démantèlement et les coûts de remise en état, selon l'obligation implicite, il y a comptabilisation de passifs qui doivent être réévalués à chaque exercice.

IAS 37 par.59 Les provisions doivent être revues à chaque date de clôture et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date.

Concernant la question des révisions, selon Mme Martel, il y aura une révision plus fréquente du passif afin qu'il représente plus fidèlement la réalité. Le montant provisionné devrait par conséquent être plus représentatif de la réalité au moment du démantèlement et ainsi occasionné peu de surprises.

De plus, selon Mme Martel, lorsque l'on constate un passif, initialement ou en cours de route, on augmente un passif et on augmente l'actif immobilisé correspondant du même montant au même moment. L'actif est par la suite amorti tandis que le passif est réévalué selon IFRIC 1.

IFRIC 1

Par. 4 Les variations de l'évaluation d'un passif existant relatif au démantèlement ou à la remise en état ou d'un autre passif similaire qui résultent des variations de l'échéancier ou du montant estimé des sorties de ressources représentatives d'avantages économiques nécessaires pour éteindre l'obligation, ou une variation du taux d'actualisation, doivent être comptabilisées selon le paragraphe ci-dessous.

Par. 5 Si l'actif lié est évalué en utilisant le modèle du coût :

- (a) sous réserve de l'alinéa (b), les variations du passif doivent être ajoutées au ou déduites du coût de l'actif lié dans la période considérée ;*
- (b) le montant déduit du coût de l'actif ne doit pas excéder sa valeur comptable. Si une diminution du passif excède la valeur comptable de l'actif, l'excédent doit être immédiatement comptabilisé en résultat net*

Recommandation

Afin de faire suite à la recommandation du GRAME visant la norme IAS 37, le GRAME recommande que la Demanderesse dépose un bilan afin de quantifier les impacts anticipés en 2012 pour le Transporteur et le Distributeur d'une réévaluation des Coûts de démantèlement et des coûts de remise en état des sites pour le cas des actifs remplacés selon l'obligation juridique et implicite sur les variations de passifs comptabilisés au résultat, selon IAS37.

CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS

Les normes de l'IAS 16, l'IAS 37 et l'IFRIC 1

L'IAS 16 - Immobilisations corporelles prévoit que les normes s'appliquent à toutes les immobilisations corporelles, qu'il s'agisse d'une entreprise à tarif réglementé ou non.

Cette remarque vaut pour toutes les normes internationales, qui ne prévoient pas de normes spécifiques dans le cas d'une entreprise à tarif réglementé : à ce sujet, le projet intitulé Activités à tarifs réglementés a été commencé mais est maintenant arrêté. Il est impossible, à cette date, de prévoir l'issue d'un tel projet.

Définition d'obligation juridique ou implicite selon l'IAS 16, l'IAS 37 et l'IFRIC 1

L'IAS 16 ne précise pas ce qu'elle entend par le par 16c), c'est l'IAS 37 – Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels qui le précise. L'IAS 37 n'est pas une norme qui traite spécifiquement de provision liée à l'estimation initiale de coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, mais qui couvre l'ensemble des provisions, incluant celle-ci.

De plus, l'IFRIC 1 – Variations des passifs existants relatifs au démantèlement ou à la remise en état et des autres passifs similaires - donne des indications supplémentaires liées au type de provision à laquelle il est fait référence ci-haut.

Il est donc possible de conclure que l'IAS 37 couvre bien ce type de provision, soit celles relatives au démantèlement et celle de la remise en état.

Estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement et à la remise en état du site

Il faut tout d'abord déterminer si l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, constitue une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques. Une obligation actuelle existe si un fait générateur d'obligation a créé une obligation juridique ou implicite qui ne laisse pas à l'entité d'autre solution réaliste que d'éteindre cette obligation.

Puisque la demanderesse ajoute au coût de l'immobilisation de remplacement ces coûts : les coûts de démantèlement (le Transporteur et le Distributeur), les coûts de remise en état des sites (Le Transporteur), elle admet de ce fait qu'elle doit encourir

ces coûts donc qu'il s'agit de sortie de ressources représentatives d'avantages économiques. Il y a donc existence d'une obligation dans ces deux cas.

Les coûts de remise en état du site et coût de démantèlement, à priori ou à postériori

Selon le cadre conceptuel de l'information financière de l'IASB (International Accounting Standard Board), par. 4.50 et 4.51, les coûts liés à l'environnement, de même que ceux liés au démantèlement, sont constatés sur la durée de vie utile des immobilisations corporelles correspondantes et **non à celles à venir**.

Un traitement unique des immobilisations devrait être privilégié

L'IAS 16 précise qu'une immobilisation corporelle doit être retirée i.e. décomptabilisée du bilan au moment de sa sortie.

De plus, lorsqu'une entité comptabilise dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle le coût de remplacement d'une partie de celle-ci, elle décomptabilise la valeur comptable de la partie remplacée, que cette dernière ait ou non été amortie séparément.

Il est donc possible de conclure que si lors du remplacement d'une partie d'une immobilisation corporelle, une société doit décomptabiliser cette partie de l'immobilisation corporelle, **le même principe devrait s'appliquer lorsqu'une immobilisation corporelle est remplacée**.

Le GRAME recommande qu'à terme, le même traitement comptable soit retenu pour les immobilisations, qu'ils fassent l'objet d'un remplacement ou non.

Un traitement comptable identique pour les entités réglementées et Hydro-Québec

Un traitement comptable identique pour les entités réglementées et Hydro-Québec devrait être privilégié, à moins que l'IASB propose des normes pour les entreprises à tarifs réglementés, lesquelles devront être suivies par les entités réglementées.

Si l'IASB adopte des normes pour les activités à tarifs réglementés, pour qu'une société puisse déclarer que ses états financiers sont conformes aux IFRS, elle devra

appliquer toutes les IFRS, incluant dans ce cas l'IFRS sur les activités à tarifs réglementés telle que produite par l'IASB.

Le maintien des pratiques réglementaires qui diffèrent des IFRS

Mais la question est de savoir s'il est légitime de conserver une telle pratique réglementaire pour l'avenir, soit pour les nouveaux actifs et de ne pas inscrire également une estimation à priori de ces coûts (démantèlement et remise en état). La Régie devrait se pencher sur ces questions.

Les analyses au présent dossier démontrent qu'il serait préférable de les inscrire dès le départ. Cela pourrait cependant impliquer que la Régie prévoit des pratiques transitoires réglementaires pour permettre à la demanderesse de bien passer à travers ce changement.

Ainsi, si la Demanderesse, pour respecter les IFRS, doit inclure les coûts liés à l'environnement initialement au coût de l'immobilisation corporelle, il serait dommage de modifier maintenant ces pratiques avant de voir si l'IASB se prononcera sur la mesure du coût initial des immobilisations corporelles. Cela pourrait engendrer des coûts excessifs.

Le GRAME est d'avis que ces coûts doivent être inscrits dès le départ, mais que des pratiques transitoires réglementaires pourraient être autorisées pour permettre aux entités réglementées de passer à travers ce changement.

Cependant, le GRAME demande à la Régie de reporter sa décision finale, soit de ne l'autoriser que temporairement, sur la demande de maintien des pratiques réglementaires portant sur la mesure du coût initial des immobilisations corporelles, donc sur les pratiques relatives aux (1) Coûts de démantèlement et aux (2) Coûts de remise en état des sites pour les actifs remplacés, identifiés aux Tableaux R.2.1-A et R.2.1-B (Dispositions qui diffèrent des IFRS).

IAS 37 Provision, passifs éventuels et actifs éventuels et la naissance du passif

Analyse des réponses aux demandes de la Régie sur l'obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation

Une provision doit être comptabilisée lorsqu'il est probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre l'obligation et que le montant peut être estimé de manière fiable, et non qu'elle peut alors être comptabilisée. Il y a une obligation de procéder à l'inscription de la provision dans ce cas précis.

Contrairement à ce que mentionne la Demanderesse à sa réponse 2.3 au GRAME, les IFRS devraient faire en sorte qu'une provision liée à l'environnement sera constatée plus rapidement dans les états financiers puisqu'une provision doit être comptabilisée lorsqu'une obligation juridique ou implicite existe.

Une obligation juridique ou implicite existe lorsqu'elle entraîne, *probablement*, une sortie de ressources (souvent sous la forme de déboursés).

Ainsi, pour être conforme aux normes IFRS, Hydro Québec devra probablement revoir ses façons de faire pour constater les obligations implicites et non pas seulement juridiques et ce dès qu'il est plus probable qu'improbable qu'on doive effectuer des sorties d'avantages (I.E. Déboursés).

Il est possible de conclure que l'IAS 37 couvre bien le type de provisions dont il est question ici, soit celle relative au démantèlement et celle de la remise en état des sites.

L'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située est une obligation actuelle et que la Demanderesse ajoute au coût de l'immobilisation de remplacement ces coûts : les coûts de démantèlement (le Transporteur et le Distributeur), les coûts de remise en état des sites (Le Transporteur). Par ce fait, elle admet qu'elle doit encourir ces coûts, donc qu'il s'agit de sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.

Il y a donc existence d'une obligation implicite dans ces deux cas.

Il y a démonstration de l'existence d'obligations dans le cas des coûts de démantèlement (le Transporteur et le Distributeur) et des coûts de remise en état des sites (Le Transporteur) ;

Le GRAME demande à la Régie d'émettre une directive claire et précise indiquant aux deux entités réglementées d'inscrire au titre d'une provision, dès 2012, les coûts estimés de remise en état des sites et les coûts de démantèlement pour le cas des actifs qui doivent être remplacés, comme pour le cas des actifs non remplacés, selon l'estimation la plus proche de ces coûts.

IFRIC 1 Variation des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires

Afin de faire suite à la recommandation du GRAME visant la norme IAS 37, le GRAME recommande que la Demanderesse dépose un bilan afin de quantifier les impacts anticipés en 2012 pour le Transporteur et le Distributeur d'une réévaluation des Coûts de démantèlement et des coûts de remise en état des sites pour le cas des actifs remplacés selon l'obligation juridique et implicite sur les variations de passifs comptabilisés au résultat, selon IAS37.