

C A N A D A

RÉGIE DE L'ÉNERGIE

PROVINCE DE QUÉBEC

DISTRICT DE MONTRÉAL

DOSSIER R-3927-2015

Demande relative aux modifications de méthodes comptables découlant du passage aux principes comptables généralement reconnus des États-Unis (US GAAP)

PREUVE DU GRAME-I

Préparé par

Nicole Moreau
Analyste environnement et énergie
EnviroConstats

Pour le Groupe de recherche appliquée en macroécologie (GRAME)

DÉPOSÉ À LA RÉGIE DE L'ÉNERGIE

Le 21 août 2015

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.

Par ailleurs, dans le domaine de la question de la réhabilitation des terrains, donc de la remise en états de sites, madame Moreau a une formation universitaire sur la question de la vérification environnementale, de même qu'une expérience professionnelle relative à l'évaluation environnementale (Phase 1, 2), ainsi qu'une expérience professionnelle relative à la vérification de la conformité aux lois et règlements dans un cadre transactionnel en ce qui concerne notamment les cas où le ministre impute une obligation juridique relativement à la question de la réhabilitation des terrains, et cela, en collaboration avec l'équipe d'avocats spécialisés en droit de l'environnement lorsqu'elle agissait en tant que parajuriste chez STIKEMAN ELLIOTT S.E.N.C.R.L., s.r.l.

Table des matières

I) DEMANDE DE MODIFICATIONS DES PRATIQUES RÉGLEMENTAIRES COMPTABLES DÉCOULANT DU PASSAGE AUX US GAAP DES ÉTATS FINANCIERS D'HYDRO-QUÉBEC.....	4
Préambule.....	4
Justification de la demande	4
Avantages d'un point de vue réglementaire du passage aux US GAAP / modification de la durée de vie des équipements.....	5
Date de passage aux US GAAP	6
Coûts encourus pour l'établissement des états financiers réglementaires	7
II) ACTIFS INCORPORELS ET ÉCARTS D'ACQUISITION (ASC 350 vis-à-vis l'IAS 38)	7
I. Normes visant les actifs incorporels (ASC 350).....	7
III) OBLIGATIONS LIÉES À LA MISE HORS SERVICE D'IMMOBILISATIONS (ASC 410 « <i>ASSET RETIREMENT AND ENVIRONMENTAL OBLIGATIONS</i> ») ET L'IAS 37	9

I) DEMANDE DE MODIFICATIONS DES PRATIQUES RÉGLEMENTAIRES COMPTABLES DÉCOULANT DU PASSAGE AUX US GAAP DES ÉTATS FINANCIERS D'HYDRO-QUÉBEC

Préambule

Bien que le GRAME n'ait pas annoncé directement son intention d'aborder le passage de HQT et HQD au référentiel US GAAP et la demande d'harmonisation aux états financiers à vocation générale, cet enjeu est inhérent à la demande d'intervention du GRAME qui indiquait au paragraphe 22 de sa demande d'intervention¹ que des distinctions d'application des normes comptables doivent être faites dans un contexte d'entreprises réglementées.

En effet, les objectifs que poursuivent les entités réglementées divergent de ceux des entreprises non-réglementées, comme par exemple en ce qui a trait à la stabilité des prix, l'équité intergénérationnelle et la qualité du service, pour lesquels l'entité réglementée reçoit un bénéfice stable et prédéterminé. C'est à même les principes qui définissent les entreprises réglementées que les intérêts entre la société, les clients et les entités réglementées ont été conciliés, notamment grâce à des accommodements aux principes généraux comptables généralement reconnus. Ainsi, à certains égards, le GRAME n'adhère pas à la position selon laquelle il est avantageux que les états financiers généraux et réglementaires soient harmonisés entre eux.

Justification de la demande

Tel qu'indiqué en préambule, il est important que la demande actuelle soit justifiée d'un point de vue réglementaire et qu'elle s'accorde avec les principes recherchés par la Régie pour les fins de la réglementation d'une entreprise publique.

Premièrement, le GRAME constate que la norme provisoire IFRS 14 s'appliquera jusqu'à ce que les conclusions de l'IASB sur le maintien de la comptabilisation des pratiques comptables réglementaires aux états financiers soient émises et que ces conclusions pourraient être rendues dans plusieurs années. Il ne semble donc pas y avoir d'urgence d'un point de vue réglementaire pour adopter le référentiel comptable des US GAAP compte tenu de la possibilité, bien qu'elle soit hypothétique, que le référentiel comptable doive être établi à partir des IFRS, notamment pour les entreprises réglementées américaines.

Les Demandeurs indiquent que la raison principale de leur requête est *d'harmoniser la compatibilité des méthodes comptables utilisées pour la fixation des tarifs avec les principes comptables utilisés dans les états financiers à vocation générale*,² alors que depuis 2012 le référentiel comptable IFRS était utilisé pour la fixation des tarifs et les PCGR pour les états

¹ C-GRAME-0002, par 22. Dans le contexte d'entreprises réglementées telles le Distributeur et le Transporteur, le principe d'équité intergénérationnelle doit s'appliquer pour la détermination des tarifs, tout comme celui de la stabilité des tarifs. Ces notions militent en faveur d'éviter de transférer des frais aux générations futures, tout en permettant de répartir ces frais sur la durée des usages correspondants ;

² B-0011, Réponse à la demande de renseignements no 1 de la Régie, RDDR 1.2

financiers à vocation générale. Encore là, il ne semble pas y avoir d'urgence à modifier le référentiel comptable actuel.

Puis, bien qu'il y ait des incertitudes concernant la comptabilité des activités à tarifs réglementés³, rien ne permet d'affirmer que la norme provisoire IFRS 14 et les travaux en cours par IASB ne permettront pas de résoudre cette problématique. De plus, rien n'empêchera les Demandeurs d'effectuer le passage aux US GAAP par la suite, à moins que le référentiel IFRS ne devienne obligatoire pour les entreprises réglementées.⁴

Avantages d'un point de vue réglementaire du passage aux US GAAP / modification de la durée de vie des équipements

Les Demandeurs indiquent que le référentiel comptable US GAAP permet la modification de la durée de vie des équipements⁵, sans que cette modification soit obligatoire et découle d'une interprétation de l'article 24 de la *Loi sur Hydro-Québec* examiné lors du passage aux US GAAP⁶. Les Demandeurs indiquent également que l'application de cette interprétation aurait été difficile en IFRS⁷ et qu'ils ne pourraient vraisemblablement pas maintenir leur demande pour amortir leurs immobilisations corporelles sur des durées de vie sans les limiter à 50 ans sur une base individuelle.⁸

Bien que l'augmentation de la durée de vie des équipements pour les fins d'amortissement puisse constituer un avantage tarifaire annuel pour la clientèle, il serait important d'analyser l'impact sur le coût de rendement pour la clientèle de l'augmentation de la durée de vie des équipements et par conséquent sur la hausse à terme sur les tarifs. En consultant les tableaux 3 et 4, *Révision des durées de vie utile aux fins réglementaires du Transporteur*,⁹ on constate une augmentation de 3,4 M \$ du rendement sur la base de tarification pour le Transporteur pour l'année 2015 uniquement. En consultant les tableaux 5 et 6, *Révision des durées de vie utile aux fins réglementaires du Distributeur*,¹⁰ on constate une augmentation de 0,6 M\$ du rendement sur la base de tarification pour le Distributeur pour l'année 2015. L'impact semble moins significatif pour l'année 2015 pour le Distributeur que pour le Transporteur.

En réponse à une demande du GRAME de présenter la hausse de rendement, en valeur actualisée, sur la durée de vie des immobilisations corporelles selon le Transporteur et le Distributeur, les Demandeurs indiquent que l'information demandée ne peut être fournie au prix d'un effort raisonnable.¹¹

³ R-3927-2015, B-005, page 6

⁴ R-3927-2015, B-021, Réponse à la demande de renseignements no 1 du GRAME, RD 1.13

⁵ R-3927-2015, B-021, Réponse à la demande de renseignements no 1 du GRAME, RD 1.14

⁶ R-2927-2015, B-017, Réponses à la demande de renseignements no 2 de la Régie, RDDR 7.2

⁷ R-2927-2015, B-017, Réponses à la demande de renseignements no 2 de la Régie, RDDR 7.2

⁸ R-2927-2015, B-017, Réponses à la demande de renseignements no 2 de la Régie, RDDR 7.3

⁹ R-3927-2015, B-005, page 12

¹⁰ R-3927-2015, B-005, pages 12 et 13

¹¹ R-3927-2015, B-021, Réponse à la demande de renseignements no 1 du GRAME, RD 1.15 et 1.16

Les Demandeurs soulignent que l'utilisation des durées de vie utiles des actifs aux fins d'établissement des tarifs permettra une meilleure équité intergénérationnelle puisqu'elles représentent les périodes durant lesquelles les immobilisations devraient rendre des services.¹² Cependant, le GRAME soumet que sur la durée de la vie restante des immobilisations corporelles, la clientèle du Transporteur et du Distributeur paiera un montant supérieur en rendement, au montant qu'il aurait payé en conservant la durée de vie précédente, donc en conservant une application par composante.

Le GRAME soumet que l'amortissement des immobilisations des Demandeurs sur une période maximum de cinquante ans, prévu à l'article 24 de la Loi sur Hydro-Québec, pourrait avoir comme objectif de réduire les risques notamment pour la clientèle que des événements imprévisibles puissent survenir et faire en sorte que les immobilisations soient amortis sur une durée raisonnable, établie à un maximum de 50 ans :

24. La Société doit maintenir ses tarifs d'énergie à un niveau suffisant pour défrayer au moins:

1° tous les frais d'exploitation;

2° l'intérêt sur sa dette;

3° l'amortissement de ses immobilisations sur une période maximum de cinquante ans.

S. R. 1964, c. 86, a. 24; 1973, c. 19, a. 4; 1978, c. 41, a. 1; 1979, c. 81, a. 21; 1981, c. 18, a. 8; 1983, c. 15, a. 18.

Le GRAME est d'avis que les risques d'occurrence d'événements imprévisibles affectant la durée de vie des immobilisations peuvent augmenter sur une plus longue période de temps et qu'en les prolongeant d'un point de vue comptable, ces risques pourraient être transférés aux générations futures. Par conséquent, le GRAME soumet qu'il serait plus prudent d'agir en amortissant les immobilisations corporelles sur des durées de vie moins étendues.

Le GRAME recommande, advenant l'autorisation de la Régie du passage au référentiel US GAAP, de ne pas entériner la demande de modification de la durée de vie des immobilisations corporelles puisqu'elle n'est pas une composante résultant des US GAAP, elle n'est donc pas obligatoire advenant le passage à ce référentiel.

Date de passage aux US GAAP

Concernant la question de la rétroactivité au 1^{er} janvier 2015, ou au 1^{er} juillet 2015, ou encore l'établissement d'une date subséquente à la décision, soit au 31 décembre 2015, il ne nous apparaît pas nécessaire que la décision soit rétroactive au 1^{er} janvier 2015 compte tenu du fait que les référentiels comptables sont depuis 2012 différenciés pour la fixation des tarifs et pour les états financiers à vocation générale. Le GRAME cherchait à comprendre l'importance pour les Demandeurs du passage aux US GAAP au 1^{er} janvier 2015 aux fins réglementaires, mais il semble

¹² R-3927-2015, B-021, Réponse à la demande de renseignements no 1 du GRAME, RD 1.14

que la raison principale vient du fait qu'il ne serait pas possible de faire coïncider les états financiers à vocation générale avec les états financiers réglementaires pour l'année 2016.¹³

Coûts encourus pour l'établissement des états financiers réglementaires

Le GRAME constate que le Transporteur et le Distributeur ont encouru des coûts pour l'établissement des états financiers réglementaires sur la base des normes internationales d'information financière (IFRS), puisque depuis 2012 leurs états financiers ont été établis selon ces normes et reconnus par la Régie dans ses décisions¹⁴.

Pour ce qui est des coûts encourus pour l'établissement des états financiers réglementaires sur la base des US GAAP, les Demandeurs, à l'instar d'Hydro-Québec, ont effectué les travaux nécessaires à l'établissement de leurs états financiers réglementaires selon les principes comptables généralement reconnus des États-Unis (US GAAP), bien qu'ils indiquent ne pas disposer des montants qui ont été nécessaires¹⁵ et que ces coûts ont été comptabilisés dans les rubriques globales existantes, soit des salaires, des services externes et des charges secondaires visées liées aux services partagés.¹⁶ Les Demandeurs indiquent que ces coûts *seront intégrés dans les données financières de l'année de base et de l'année témoin des prochaines demandes tarifaires du Transporteur et du Distributeur, sans traitement spécifique particulier*¹⁷, donc sans faire l'objet d'un compte de frais reportés, alors que la Régie ne les a pas préalablement approuvés. **Le GRAME est d'avis qu'il aurait été nécessaire d'indiquer la valeur estimative de ces coûts.**

II) ACTIFS INCORPORELS ET ÉCARTS D'ACQUISITION (ASC 350 vis-à-vis l'IAS 38)

I. Normes visant les actifs incorporels (ASC 350)

Selon la preuve des Demandeurs, les coûts du PGEÉ concernant les activités de recherche, commercialisation, publicité, promotion et d'administration, de même que ceux correspondants du BEIÉ, ne se qualifient pas à titre d'actifs incorporels selon la norme ASC 350, comme c'est le cas pour la norme IAS38¹⁸.

¹³ R-3927-2015, B-021, Réponse à la demande de renseignements no 1 du GRAME, RD 1.13

¹⁴ D-2012-0211, D-2013-0372 et D-2014-0353

¹⁵ R-3927-2015, B-021, Réponse à la demande de renseignements no 1 du GRAME, RD 1.3

¹⁶ R-3927-2015, B-021, Réponse à la demande de renseignements no 1 du GRAME, RD 1.4

¹⁷ R-3927-2015, B-021, Réponse à la demande de renseignements no 1 du GRAME, RD 1.4

¹⁸ R-3927-2015, B-0005, p. 10 : Tout comme l'IAS 38, la norme 1 américaine ASC 350 « *Intangibles — Goodwill and Other* » établit que les coûts des activités de recherche, de commercialisation, de publicité, de promotion et d'administration générale du PGEÉ ainsi que ceux des programmes et activités du BEIÉ ne sont pas des coûts se qualifiant à titre d'actifs incorporels. Ces coûts doivent donc être comptabilisés aux charges dans l'exercice au cours duquel ils sont encourus.

Cependant, la norme ASC 350 est plus exigeante car elle considère que les coûts de développement relatifs au PGEÉ ainsi que ceux relatifs aux programmes et activités du BEIÉ¹⁹ ne se qualifient pas à titre d'actifs incorporels, faisant en sorte que le solde existant au 1^{er} janvier 2015 doit être radié et que les coûts futurs doivent être comptabilisés aux charges²⁰.

Par conséquent, le Distributeur propose que les coûts du PGEÉ, ainsi que les coûts futurs, incluant les coûts des programmes et activités du BEIÉ, soient reconnus à titre d'actifs incorporels et demande à la Régie de déroger à la norme ASC 350²¹.

Considérant le fait que 785,6 M\$ seraient autrement imputables aux charges en cas de non-reconnaissance par la Régie des programmes du PGEÉ à titre d'actifs réglementaires, le GRAME est d'avis qu'une application stricte de la norme américaine ASC 350 aurait de nombreux désavantages, dont celui d'exercer une pression accrue sur les tarifs et d'imputer à une seule année tarifaire, soit aux clients qui assumeront l'ensemble des revenus requis de l'année courante, les coûts des dix dernières années (moins l'amortissement afférent) concernant les programmes du PGEÉ, créant ainsi une iniquité intergénérationnelle substantielle.

Ainsi, le GRAME est en faveur de la proposition des Demandeurs puisqu'une application de la norme ASC 350 pourrait avoir un impact défavorable sur le développement du PGEÉ et des programmes et activités du BEIÉ.

Concernant les coûts du PUEÉRA, le Distributeur évalue les coûts relatifs à la compensation mazout avec avantage économique de 30 % pour l'année de base 2015 à 12,6 M\$ (R-3933-2015, HQD-8, document 6, tableau 2.) et les coûts visant les autres programmes commerciaux, comme par exemple ceux relatifs à l'entretien annuel des appareils, au remplacement des systèmes de chauffage principal mazout et à l'aide financière à la nouvelle construction, agrandissement et conversion, à 3,3 M\$.²²

Bien que le GRAME se positionne en faveur de la proposition concernant la demande de reconnaissance des coûts du PGEÉ, de ses programmes et des activités du BEIÉ à titre d'actifs incorporels, dérogeant à la norme ASC 350, il est d'avis que considérant le fait que la majorité des coûts des programmes commerciaux consiste en un remboursement de 30 % applicable à l'achat de mazout sur une base annuelle ne nécessitant pas un amortissement sur plusieurs années, l'incorporation des PUEÉRA à la demande de déroger à la norme ASC 350 ne devrait pas être envisagée.

¹⁹ R-3927-2015, B-0005, p. 10 : L'ASC 350 est plus restrictive que la norme IFRS IAS 38 pour les immobilisations incorporelles générées en interne. Ainsi, les coûts du PGEÉ et les coûts des programmes et activités du BEIÉ ne se qualifient plus comme une immobilisation incorporelle.

²⁰ B-0005, p. 10 : Dans ce contexte, les coûts de développement relatifs au PGEÉ ainsi que ceux relatifs aux programmes et activités du BEIÉ ne se qualifient pas, selon l'ASC 350, à titre d'actifs incorporels et leurs soldes existants au 1^{er} janvier 2015 devraient être radiés, les coûts futurs étant par la suite comptabilisés aux charges.

²¹ B-0005, p. 10

²² R-3927-2015, B-021, Réponse à la demande de renseignements no 1 du GRAME, RD 2.3

III) OBLIGATIONS LIÉES À LA MISE HORS SERVICE D'IMMOBILISATIONS (ASC 410 « ASSET RETIREMENT AND ENVIRONMENTAL OBLIGATIONS ») ET L'IAS 37

Concernant la norme ASC 410, outre les distinctions relatives à la charge de désactualisation pour lesquelles le GRAME ne déposera pas de commentaires, on constate que les Demandeurs indiquent que seules les obligations de nature juridique doivent faire l'objet d'un passif au titre d'Obligations liées à la mise hors service d'immobilisation (OLMHS), et ce contrairement à la norme IAS 37 qui reconnaît également les obligations implicites.

En vertu des normes IAS 37 et ASC 410, la provision liée à la mise hors service d'immobilisations est comptabilisée dans la période au cours de laquelle naissent les obligations et lorsqu'il est possible de faire une estimation du montant correspondant. Ainsi, le montant constaté découlant de l'obligation est ajouté à la valeur comptable de l'immobilisation corporelle visée et est amorti sur la durée de vie utile de celle-ci, et attribué aux charges annuellement via les revenus requis. Cet état de fait permet une juste rétribution des coûts dans la base de tarification sur la durée de vie restante des immobilisations, en lien avec le juste prix et l'équité intergénérationnelle.

Au dossier R-3768-2011 le Distributeur indiquait concernant l'établissement de la valeur actualisée des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations corporelles que la juste valeur du passif est comptabilisée lorsque l'obligation juridique naît, et lorsqu'il est possible de faire une estimation raisonnable de la juste valeur²³. À cet égard, il est nécessaire de se pencher sur la question de l'estimation raisonnable de la juste valeur, qui elle peut être sujette à des problèmes de nature technique, c'est pourquoi le GRAME a cherché à obtenir plus d'information sur cet aspect de la problématique de la détermination de ces obligations.

Par ailleurs, avec le passage au référentiel US GAAP les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations (OLMHS) ne résultant pas d'une obligation de nature juridique seraient, selon la preuve déposée par les Demandeurs, alors comptabilisés aux charges au moment où ils seront encourus, comme pour ce qui est des coûts de réhabilitation à la suite d'un déversement accidentel.²⁴

²³ **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** : *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 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.*

²⁴ R-3927-2015, B-021, Réponse à la demande de renseignements no 1 du GRAME, RD 3.3

Concernant la question de l'obligation implicite, bien que le Transporteur et le Distributeur affirment ne pas avoir d'obligation implicite au 31 décembre 2014²⁵, comme cela était le cas au dossier R-3768-2011²⁶, des obligations implicites liées à la mise hors service d'immobilisations pourraient représenter des charges significatives à terme, puisqu'elles n'auront pas été introduites dans la base de tarification sur la durée de vie restante des immobilisations, allant à l'encontre de l'équité intergénérationnelle.

Le GRAME a demandé certaines précisions aux Demandeurs afin de déterminer la probabilité que les coûts éventuels de remise en état de sites n'aient, cette fois-ci, pas répondu aux définitions d'une obligation implicite ou juridique :

- Le GRAME demandait à savoir si pour tous les cas qui ont été rencontrés de contamination des sols, une obligation juridique s'y est rattachée²⁷.
- Le GRAME demandait également si certains sites, par exemple ceux qui pourraient requérir une remise en état, sans être comptabilisés à titre d'obligation juridique, ne rencontraient pas les définitions proposées par l'IAS 37, par. 10, et d'indiquer pour quelles raisons ?²⁸
- Le GRAME demandait également si les Demandeurs détiennent des sites qui ne rencontrent pas les éléments constituant le coût cité à l'IAS 16, par. 16, comme par exemple la possibilité de réaliser une estimation initiale des coûts relatifs à la remise en état de site pour pouvoir les inscrire à titre d'obligation ?²⁹

À cet égard, le GRAME cherchait à évaluer si les Demandeurs n'inscrivent pas d'obligation implicite parce que l'obligation ne répond pas aux déclencheurs de celle-ci, soit principalement la connaissance des faits et l'estimation raisonnable des coûts qu'ils engendreront.

À cet égard, lors de transactions commerciales, **l'enjeu principal d'un point de vue environnemental pour ce qui est des coûts éventuels, demeure la recherche de passifs existants mais non déclarés aux états financiers.** En effet, lors de toute transaction commerciale, des moyens (Évaluations de Phase 1, 2) doivent être mis en place pour s'assurer d'une connaissance exacte de la valeur des passifs potentiels relativement à la remise en état de site, qu'ils découlent ou découleront d'une obligation juridique, ou non.

²⁵ B-0005, page 14 : De plus, l'ASC 410 exige que la charge de désactualisation soit présentée dans les charges d'exploitation. Finalement, seules les obligations juridiques doivent faire l'objet d'un passif au titre des OLMHS d'immobilisations. Cette dernière différence n'entraîne cependant pas d'impact pour le Transporteur et le Distributeur puisque ceux-ci n'avaient aucune obligation implicite au 31 décembre 2014.

²⁶ R-3768-2011, Pièce B-0016, HQTD-2, document 1.1, page 17.

²⁷ R-3927-2015, B-021, Réponse à la demande de renseignements no 1 du GRAME, RD 3.2.1

²⁸ R-3927-2015, B-021, Réponse à la demande de renseignements no 1 du GRAME, RD 3.5.2

²⁹ R-3927-2015, B-021, Réponse à la demande de renseignements no 1 du GRAME, RD 3.5.3 et 3.6.2

Plusieurs cas peuvent se présenter lorsqu'on aborde la question de la remise en état de site, à titre d'exemple, un site ayant une contamination pourra se faire attribuer éventuellement une obligation juridique lorsque cette contamination sera connue, ou par la suite du constat d'une contamination en dehors du site (hors-site), donc sur la propriété adjacente.

L'article 31.43 de la Loi sur la qualité de l'environnement, L.R.Q. c. Q-2 en est un exemple, puisqu'il permet au ministre de l'environnement d'ordonner à toute personne ayant contaminé un terrain *même avant l'entrée en vigueur* de cet article, de lui soumettre un plan de réhabilitation (R-3905-2014, Phase 2, C-GRAME-00310, page 6)

Plus encore, dans un cadre transactionnel, puisque l'obligation juridique de réhabilitation ne s'applique plus uniquement au pollueur-payeur, mais également à toute personne, que cela soit le gardien du site, son propriétaire actuel, ou le responsable de la contamination et qu'elle est de nature rétroactive³⁰, la connaissance des faits est un enjeu essentiel et déterminant de la transaction, que cela soit pour l'acquéreur ou les besoins énoncés par les prêteurs (banque, etc.) :

Section IV.2.1

PROTECTION ET RÉHABILITATION DES TERRAINS

1. — Pouvoirs généraux du ministre relatifs à la caractérisation et à la réhabilitation des terrains

31.43. Lorsqu'il constate la présence dans un terrain de contaminants dont la concentration excède les valeurs limites fixées par règlement pris en vertu de l'article 31.69 ou qui, sans être visés par ce règlement, sont susceptibles de porter atteinte à la vie, à la santé, à la sécurité, au bien-être ou au confort de l'être humain, aux autres espèces vivantes ou à l'environnement en général, ou encore aux biens, le ministre peut ordonner à toute personne ou municipalité qui

— même avant l'entrée en vigueur du présent article (1^{er} mars 2003), a émis, déposé, dégagé ou rejeté, en tout ou partie, les contaminants, ou en a permis l'émission, le dépôt, le dégagement ou le rejet;

— après l'entrée en vigueur du présent article (1^{er} mars 2003), a ou a eu la garde du terrain, à titre de propriétaire, de locataire ou à quelque autre titre que ce soit,

de lui soumettre pour approbation, dans le délai qu'il indique, un plan de réhabilitation énonçant les mesures qui seront mises en oeuvre pour protéger les êtres humains, les autres espèces vivantes et l'environnement en général ainsi que les biens, accompagné d'un calendrier d'exécution.

Une ordonnance ne peut toutefois être prise contre une personne ou municipalité visée au second tiret du premier alinéa, dans les cas suivants:

1° la personne ou municipalité établit qu'elle ne connaissait pas et n'était pas en mesure de connaître, eu égard aux circonstances, aux usages ou au devoir de diligence, la présence de contaminants dans le terrain;

³⁰ R-3905-2014, Phase 2, C-GRAME-00310, page 6

2° connaissant la présence de contaminants dans le terrain, elle établit avoir agi, dans la garde de ce terrain, en conformité avec la loi, notamment dans le respect de son devoir de prudence et de diligence;

3° elle établit que la présence des contaminants dans le terrain résulte d'une migration en provenance de l'extérieur du terrain et dont l'origine est imputable à un tiers.
1990, c. 26, a. 4; 1997, c. 43, a. 519; 2002, c. 11, a. 2.³¹

À cet égard, l'intervenant SÉ-AQLPA fait cette remarque, avec justesse, que tant que le constat de la contamination n'a pas eu lieu, il n'y a pas d'obligation juridique certaine, en d'autres termes « *ignorance is strength* »³².

Le GRAME ajouterait à cette remarque que tant que l'évaluation précise des coûts relatifs à une contamination et tant que le constat de l'étendue de la contamination n'est pas fait, l'obligation juridique ne peut être confirmée, pas plus par ailleurs que l'obligation implicite. Le GRAME souligne que le constat des coûts ne peut survenir que suite à une étude d'évaluation de site que l'on qualifie de phase II (Prise d'échantillon et analyse extensive du site).

L'intervenante SÉ-AQLPA ajoute qu'Hydro-Québec a plaidé qu'elle n'est sujette à aucune obligation implicite selon les IFRS tant que l'état de contamination n'était pas constaté. Bien que l'intervenante indique que le constat déclenche l'obligation juridique³³, le GRAME nuance ce propos, parce qu'il existe de nombreux cas pour lesquels il peut y avoir des constats de contamination, sans qu'une obligation juridique de réhabilitation du site soit déclenchée selon la Loi sur la qualité de l'environnement (SECTION IV.2.1 - PROTECTION ET RÉHABILITATION DES TERRAINS) et son *Règlement sur la protection et la réhabilitation des terrains*, d'où l'importance de l'obligation implicite dans un cadre réglementaire, lorsqu'elle est appliquée concrètement par des études extensives des sites ayant connu un déversement dans le cours des activités des Demandeurs.

Dans un autre cadre de référence, pour les entreprises exerçant des activités commerciales ou industrielles, cette obligation implicite n'entraînerait pas de conséquence pour l'entreprise, sauf dans un cadre transactionnel. Personne n'aime acquérir une propriété ou un nouveau commerce dont les sols sont contaminés, puisqu'il y a toujours le doute que cette contamination soit éventuellement attachée à une obligation juridique, soit l'existence d'une possibilité, *l'épée de Damoclès*.

Le GRAME note, que dans sa réplique, l'intervenante S.É.-AQLPA mentionne que contrairement au GRAME, qui *propose à la Régie de les reconnaître comme actifs réglementaires si ceux-ci résultent d'obligations implicites (une notion que l'on retrouve déjà dans les IFRS)*³⁴, propose plutôt de reconnaître comme actifs réglementaires, de façon systématique, une provision pour les coûts futurs liés à la mise hors service d'actifs dont les coûts de décontamination. SÉ-AQLPA ne

³¹ Loi sur la qualité de l'environnement, L.R.Q., c. Q-2, art. 31.43

³² R-3927-2015, C-SÉ-AQLPA-002, page 7

³³ R-3927-2015, C-SÉ-AQLPA-002, pages 7 et 8

³⁴ R-3927-2015, C-SÉ-AQLPA-004, page 5

*proposent pas de faire appel à la notion d'obligations implicites, ceci dit avec tout respect pour la position du GRAME.*³⁵

Avec respect pour l'intervenante, le GRAME a plaidé dans le même sens au dossier R-3768-2011³⁶, soit la reconnaissance systématique d'une provision pour les coûts futurs liés à la mise hors service d'actifs pour tout nouvel actif, mais croyait, peut-être à tort, que les Demandeurs appliquaient cette méthode depuis la mise en place en 2012 des normes IFRS.

Les coûts de remise en état du site et coût de démantèlement, à priori ou à posteriori 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.** (R-3768-2011, C-GRAME-0015, page 46)

Si ce n'était pas le cas, le GRAME est en accord avec ce principe puisque la problématique induite par la reconnaissance comptable des obligations implicites perdra de son importance **pour le cas des nouveaux actifs**, pour lesquels une telle provision serait déjà mise en place avant la survenance d'une contamination. C'est l'une des raisons pour lesquelles le GRAME était favorable au passage aux IFRS, comparativement au PCGR et à la dérogation que les Demandeurs avaient obtenue d'inscrire les coûts de la remise en état des sites *associés à un actif remplacé*, dans la valeur de l'actif des nouvelles immobilisations.

Le GRAME poursuit le même objectif que l'intervenante SÉ-AQLPA, soit qu'il est préférable qu'une provision pour de tels coûts fasse l'objet d'une provision amortie sur la durée de la vie de l'actif, au lieu qu'ils soient déboursés *seulement vers la fin de cette vie ou, pire, reporté sur la durée de vie de l'actif subséquent*³⁷, comme l'intervenant l'indique avec raison.

Cependant, cela ne résout pas la problématique des événements imprévisibles, comme c'est le cas du déversement de 100 000 litres de diesel aux Îles de la madeleine³⁸, pour lequel il est nécessaire d'inscrire une obligation au moment où elle survient, dans ce cas-ci de nature juridique. Le même principe devrait s'appliquer pour les obligations implicites, lorsqu'un événement non prévu d'un point de vue comptable survient.

Le GRAME abonde également dans la même direction que l'intervenant SÉ-AQLPA à l'effet que la Régie pourrait demander que les Demandeurs fassent le choix de provisionner un coût de mise hors service, ou envisage de faire ce choix, même lorsqu'il n'y a pas *d'obligation juridique certaine*,³⁹ ce qui rejoint la notion d'obligation implicite, qui elle comptabilise les coûts que les Demandeurs prendront en charges implicitement selon leurs responsabilités à titre de gestionnaires d'une société d'état de services publics : ⁴⁰

³⁵ R-3927-2015, C-SÉ-AQLPA-004, page 5

³⁶ R-3768-2011, C-GRAME-0015, page 46.

³⁷ R-3927-2015, C-SÉ-AQLPA-004, page 5

³⁸ R-3905-2014, phase 2

³⁹ R-3927-2015, C-SÉ-AQLPA-002, page 8

⁴⁰ R-3768-2011, C-GRAME-015, pages 45 et 46

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 Page 46 de 48 R-3768-2011 Preuve du GRAME 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. (R-3768-2011, C-GRAME-015, pages 45 et 46)

Le GRAME soumet à l'appui de cette position que puisqu'il est convenu que l'ensemble des coûts nécessaires à la prestation de services seront remboursés par la détermination du revenu requis pour les Demandeurs, il est donc improbable que les Demandeurs n'agissent pas en bons gestionnaires pour maintenir ces immobilisations en bon état, et qu'ils n'effectueront pas les travaux requis, qu'ils y soient contraints juridiquement ou non. C'est en cela que l'obligation implicite du référentiel IFRS, ou son parallèle aux US GAAP de *provisionner un coût de mise hors service même lorsqu'il n'y a pas d'obligation juridique certaine*⁴¹ auquel l'intervenant SÉ-AQLAP fait référence, prend toute sa valeur dans un contexte réglementaire, permettant ainsi, en toute équité intergénérationnelle, d'allouer ces coûts aux utilisateurs des ressources nécessaires à la prestation du service.

De l'avis du GRAME, dans le contexte d'entreprises réglementées, telles le Distributeur et le Transporteur, le principe d'équité intergénérationnelle doit intervenir pour la détermination des tarifs, tout comme celui de la stabilité des tarifs. Ces notions militent en faveur d'éviter de transférer des frais aux générations futures, tout en permettant de répartir ces frais sur la durée des usages correspondants.

Pour ces raisons, le GRAME recommande que dans le cas où le passage aux US GAAP soit autorisé par la Régie, que la Régie recommande aux Demandeurs de faire le choix de provisionner un coût de mise hors service, ou envisage de faire ce choix, même lorsqu'il n'y a pas d'obligation juridique certaine et même s'ils n'en n'ont pas l'obligation selon le référentiel US GAAP, selon le principe que les Demandeurs les remettront en état lors de la mise hors service de leurs immobilisations respectives, donc même s'il n'y a pas d'obligation juridique qui pourrait être qualifiée de certaine.

⁴¹ R-3927-2015, C-SÉ-AQLPA-002, page 7 et 8