

# POINTS DE VUE :

## Mise en œuvre des normes IFRS dans le secteur pétrogazier

### QUESTIONS DE TRANSITION

FÉVRIER 2019

#### Groupe de travail sur les normes IFRS® dans le secteur pétrogazier

Les Normes internationales d'information financière (normes IFRS) posent des défis particuliers aux petites entités pétrolières et gazières. L'information financière dans ce secteur est atypique en raison des différences marquées par rapport aux autres types d'entités. L'Association canadienne des producteurs pétroliers (ACPP), l'Explorers and Producers Association of Canada (EPAC) et Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada) ont mis sur pied le Groupe de travail sur les Normes IFRS dans le secteur pétrogazier afin qu'il se penche sur les questions de mise en œuvre de ces normes qui concernent particulièrement ces petites entités. Les points de vue du Groupe de travail sont communiqués dans une série de documents que l'on peut télécharger gratuitement. Ils intéresseront particulièrement les chefs des finances, les contrôleurs et les auditeurs.

#### Avertissement

Les points de vue exprimés dans cette série de publications ne font pas autorité et n'ont pas été officiellement avalisés par CPA Canada, l'ACPP, l'EPAC, ou les organisations représentées par les membres du Groupe de travail. Ils ne constituent pas non plus une prise de position du Conseil des normes comptables (CNC) du Canada. CPA Canada se dégage de toute responsabilité ou obligation pouvant directement ou indirectement résulter de l'utilisation du présent document ou de décisions prises sur la foi de son contenu.

La présente publication contient uniquement des informations de nature générale. Elle ne saurait se substituer aux conseils de professionnels.

#### Contexte

Le Groupe de travail sur les normes IFRS dans le secteur pétrogazier a dressé une liste de questions importantes liées à la mise en œuvre de ces normes que les petites sociétés pétrolières et gazières devraient prendre en considération lors de la préparation de leurs états financiers de fin d'exercice.

Pour des ressources sur la mise en œuvre des normes IFRS, visitez : [www.cpacanada.ca/secteurpetrogazier](http://www.cpacanada.ca/secteurpetrogazier).

#### Regroupements d'entreprises

- IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* élargit la notion d'« entreprise ». Davantage d'opérations seront par conséquent traitées comme des regroupements d'entreprises plutôt que comme des acquisitions d'actifs.



- Avant de comptabiliser un profit sur une acquisition à des conditions avantageuses, l'acquéreur doit, selon IFRS 3, s'assurer qu'il y a bien eu acquisition à des conditions avantageuses. Pour ce faire, il doit :
  - déterminer s'il a correctement identifié tous les actifs acquis (y compris les immobilisations incorporelles qu'il peut devoir comptabiliser alors qu'elles ne l'étaient pas dans l'entreprise acquise) et tous les passifs repris;
  - déterminer les justes valeurs en veillant à ce qu'elles reflètent correctement toutes les informations disponibles.
- Le traitement comptable à appliquer à une prise de contrôle inversée faisant appel à une coquille vide ou une société de capital de démarrage (SCD) ne répondant pas à la définition d'« entreprise » selon IFRS 3 diffère du traitement applicable selon les normes comptables prébasculément. L'application d'IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions* plutôt que du CPN-10, *Prises de contrôle inversées*, est en effet susceptible d'aboutir à des résultats fort différents.
- Selon IFRS 3, la contrepartie en actions est évaluée à la « date d'acquisition » (c'est-à-dire la date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle de l'entreprise acquise), plutôt qu'à la date de l'annonce.
- La redevance payable au vendeur dans le cadre d'un regroupement d'entreprises doit être analysée soigneusement : selon sa substance, il pourra s'agir d'une contrepartie éventuelle, d'un mode de financement ou d'une diminution des droits de l'acquéreur dans un bien pétrolier ou gazier.

## Bons de souscription et instruments d'emprunt convertibles

- L'application d'IAS 32 *Instruments financiers : Présentation* peut donner lieu au classement d'un bon de souscription (ou de l'option de conversion d'un instrument d'emprunt convertible) comme passif dérivé (plutôt que comme instrument de capitaux propres ou instrument financier hybride) dans l'une ou l'autre des situations suivantes :
  - il n'est pas satisfait au critère de l'échange d'un montant déterminé de trésorerie ou d'un autre actif financier contre un nombre déterminé d'instruments de capitaux propres;
  - l'émetteur ou le porteur peut faire le choix d'un règlement net en trésorerie ou par l'échange d'actions contre de la trésorerie;
  - les actions à livrer sont remboursables au gré du porteur ou elles imposent une obligation à l'émetteur lors de la liquidation et il est certain que la liquidation se produira (par exemple, dans le cas d'une entité à durée de vie limitée);
  - l'instrument financier à livrer contient un dérivé (par exemple, dans le cas d'unités constituées d'une action et d'un bon de souscription).

## Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations

- IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* exige que le ou les taux d'actualisation reflètent les risques spécifiques au passif, exception faite des risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont déjà été ajustées. Toutefois, la norme n'indique pas expressément si le taux d'actualisation doit refléter le risque de crédit. Or, beaucoup de petites sociétés pétrolières et gazières utilisent un taux sans risque qui n'est pas ajusté en fonction de la qualité du crédit.
- IAS 37 exige que les provisions soient revues à chaque date de clôture et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date. Il importe de se rappeler qu'il faut aussi revoir, et ajuster en conséquence, le taux d'actualisation et non pas uniquement les estimations de flux de trésorerie futurs.

## Expiration des baux fonciers

- IFRS 6 *Prospection et évaluation de ressources minérales* ne traite pas expressément de la décomptabilisation de dépenses antérieurement incorporées dans le coût d'actifs de prospection et d'évaluation. Par conséquent, l'entité peut choisir l'une ou l'autre des méthodes comptables suivantes :
  - voir l'expiration des baux fonciers comme une indication qu'elle doit soumettre ses actifs de prospection et d'évaluation à un test de dépréciation;
  - décomptabiliser les baux fonciers expirés qu'elle avait incorporés dans le coût d'actifs de prospection et d'évaluation. C'est la méthode qu'appliquent beaucoup de sociétés pétrolières et gazières canadiennes.

## Impôts sur le résultat

- Les normes IFRS ne traitent pas expressément du traitement comptable des actions accréditives et de leur incidence fiscale. Une émission d'actions accréditives constitue, en substance, une émission d'actions ordinaires assortie de la vente d'un droit à des déductions fiscales.
- IAS 12 *Impôts sur le résultat* impose de « remonter à l'origine », ce qui suppose de rattacher les variations dans les actifs et passifs d'impôt comptabilisés aux composantes du résultat global et des capitaux propres dans lesquelles l'impôt a été initialement comptabilisé.
- IAS 12 exige que soit fourni le montant total des différences temporelles externes, c'est-à-dire liées à des participations dans des filiales, entreprises associées ou coentreprises ou à des investissements dans des succursales, et pour lesquelles aucun passif d'impôt différé n'est comptabilisé. Il peut s'avérer difficile de rassembler les informations nécessaires au calcul de ce montant.

## Amodiation (cession d'intérêt)

- Phase de prospection et d'évaluation : l'amodiateur choisit généralement de ne pas comptabiliser les profits et les pertes découlant d'accords d'amodiation liés à la phase de prospection et d'évaluation.
- Phase de mise en valeur ou phase d'exploitation : l'amodiateur comptabilise les profits et les pertes découlant d'accords d'amodiation liés à la phase de mise en valeur ou à la phase d'exploitation.

## Capitalisation du coût entier

Voici des différences importantes par rapport à la NOC-16, *Pétrole et gaz naturel—Capitalisation du coût entier*, qui était en vigueur avant le basculement :

- Cessions et transferts au cours des activités préacquisition, de la phase de mise en valeur ou de la phase d'exploitation : davantage d'opérations (par exemple, les échanges d'actifs, la vente de participations directes et les transferts) sont considérées comme ayant une substance commerciale et peuvent donc donner lieu à la comptabilisation d'un profit ou d'une perte.
- Les dépenses engagées au cours des activités préacquisition ne répondent généralement pas aux critères d'inscription à l'actif selon les normes IFRS.
- Dépréciation d'actifs (autres que le goodwill) :
  - Selon IFRS 6, l'entité est tenue d'établir, aux fins de l'évaluation de la dépréciation des actifs de prospection et d'évaluation, une méthode comptable de répartition de ces actifs entre des unités génératrices de trésorerie (UGT).
  - Les actifs de prospection et d'évaluation sont généralement soumis à un test de dépréciation à un niveau inférieur (c'est-à-dire que l'UGT se trouve généralement à un niveau inférieur à celui du pays).
  - Selon IAS 36 *Dépréciation d'actifs*, une perte de valeur doit être reprise s'il y a eu un changement dans les estimations utilisées pour déterminer la valeur recouvrable.
  - Selon IAS 36, le seuil utilisé aux fins du test de dépréciation est inférieur (c'est-à-dire qu'il est fondé sur les flux de trésorerie actualisés ou la juste valeur plutôt que sur les flux de trésorerie non actualisés).
  - Comme l'IFRS Interpretations Committee l'a signalé en mai 2016, le paragraphe 78 d'IAS 36 exige, lorsque l'entité doit considérer un passif comptabilisé pour déterminer la valeur recouvrable de l'UGT, que la valeur comptable du passif soit déduite dans la détermination tant de la valeur comptable que de la valeur d'utilité de l'UGT. Sinon, la comparaison de la valeur comptable de l'UGT avec sa valeur recouvrable est dénuée de sens.

- Le taux d'actualisation utilisé pour calculer la valeur d'utilité et la juste valeur diminuée des coûts de la vente doit être étayé par des éléments probants suffisants et appropriés.
- La détermination de la juste valeur diminuée des coûts de la vente doit tenir compte de ce qui ressort des opérations sur le marché.
- Amortissement pour épuisement des biens pétrogaziers pendant la phase d'exploitation :
  - L'estimation de la durée d'utilité d'un bien pétrolier ou gazier peut se fonder soit sur les réserves prouvées, soit sur les réserves prouvées et probables. Dans le second cas, il importe de garder à l'esprit que le montant amortissable comprend les coûts de mise en valeur prévus des réserves non encore mises en valeur.
  - IAS 16 *Immobilisations corporelles* exige que chaque partie d'une immobilisation corporelle ayant un coût significatif par rapport au coût total de cette immobilisation soit amortie séparément. Dans le cas des biens pétroliers ou gaziers, cela signifie une diminution de la base utilisée aux fins de la détermination du montant amortissable (par exemple, le montant amortissable est déterminé par champ ou zone plutôt que par pays).
- Reclassement d'actifs de prospection et d'exploration :
  - Selon IFRS 6, un actif de prospection et d'évaluation ne doit plus être classé comme tel lorsque la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction de la ressource minérale sont démontrées.
  - La norme exige aussi qu'un tel actif soit soumis à un test de dépréciation avant son reclassement.

# Groupe de travail sur les normes IFRS dans le secteur pétrogazier

## Membres

**Kevin Hamm, CPA, CA**

Canadian Natural Resources  
Calgary (Alberta)

**Steve Aubin, CPA, CA**

Deloitte  
Calgary (Alberta)

**Scott Bandura, BMath, MAcc, CPA, CA, CPA (Illinois, États-Unis)**

PwC  
Calgary (Alberta)

**Kerry Clark, CPA, CA**

Ernst & Young s.r.l./S.E.N.C.R.L.  
Calgary (Alberta)

**Justin R. Friesen, CPA, CA**

BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L.  
Calgary (Alberta)

**Rob Harrison, CPA, CA, CPA (Illinois, États-Unis)**

Grant Thornton LLP  
Calgary (Alberta)

**Sharlene J. Wilson, CPA, CA**

KPMG s.r.l./S.E.N.C.R.L.  
Calgary (Alberta)

**Sean Du Plessis, CPA, CA**

MNP S.E.N.C.R.L., S.R.L.  
Calgary (Alberta)

**Brian Giang, CPA, CA**

Vermilion Energy Inc.  
Calgary (Alberta)

**Steven Glover, MBA, FCPA, FCA**

Canmore (Alberta)

**Katherine Gomes, CPA, CA**

ARC Resources  
Calgary (Alberta)

**Deanna Wright, CPA, CA**

Suncor Énergie inc.  
Calgary (Alberta)

## Observatrice

**Janice Anderson, CPA, CA**

Alberta Securities Commission  
Calgary (Alberta)

## Permanents

**Ben Brunnen**

Association canadienne des producteurs pétroliers  
Calgary (Alberta)

**Tristan Goodman**

Explorers and Producers Association of Canada  
Calgary (Alberta)

**Michael Massoud, CPA, CA CPA (Illinois, États-Unis)**

CPA Canada  
Toronto (Ontario)

Pour de plus amples informations, visitez : [www.cpacanada.ca/secteurpetrogazier](http://www.cpacanada.ca/secteurpetrogazier).

Si vous avez des commentaires sur le présent *Points de vue* ou des suggestions pour les éditions futures, n'hésitez pas à les transmettre à : [ifrsviewpoints@cpacanada.ca](mailto:ifrsviewpoints@cpacanada.ca).