

POINTS DE VUE : Mise en œuvre des IFRS dans le secteur pétrogazier

CONTEXTE

Des travaux de démantèlement ou de restauration du site relatifs à un puits ou à d'autres installations pétrogazières peuvent être requis en vertu de dispositions légales ou contractuelles ou encore du fait de la politique officielle ou des pratiques passées de l'entité¹. Au Canada, les dispositions légales et réglementaires spécifiques en matière environnementale exigent en général que les entités du secteur pétrogazier démantèlent, dépolluent ou remettent en état les biens affectés par leurs activités. Il peut arriver que d'autres pays ne se soient pas dotés de lois similaires, mais que la comptabilisation des passifs à ce titre soit néanmoins exigée.

Les coûts des activités de démantèlement peuvent être significatifs, et leur évaluation s'avère souvent difficile puisqu'elle requiert des estimations importantes (par exemple quant au montant et au calendrier des sorties de trésorerie futures attendues) de même que l'exercice du jugement professionnel.

IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* traite de la comptabilisation des provisions, y compris des passifs relatifs au démantèlement (souvent appelés « obligations liées à la mise hors service d'immobilisations » au Canada).

Selon IAS 37, les passifs pour démantèlement sont évalués selon la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle à la fin de la période de présentation de l'information financière, soit en général la valeur actualisée des sorties de trésorerie futures attendues qui seront nécessaires pour procéder au démantèlement.

Si l'obligation de procéder au démantèlement découle de l'acquisition, de la construction ou de l'utilisation d'un actif, IAS 16 *Immobilisations corporelles* exige que le coût du démantèlement soit comptabilisé comme élément du coût de l'actif et amorti sur la durée d'utilité de celui-ci.

IFRIC 1 *Variation des passifs existants relatifs au démantèlement ou à la remise en état et des autres passifs similaires* contient des indications sur la comptabilisation des variations des passifs relatifs au démantèlement ou à la remise en état et des autres passifs similaires qui ont été comptabilisés comme faisant partie du coût d'une immobilisation corporelle selon IAS 16 et en tant que passifs selon IAS 37. Plus précisément, IFRIC 1 contient des indications supplémentaires sur la comptabilisation des effets des variations de l'évaluation des provisions existantes relatives au démantèlement, à l'enlèvement ou à la remise en état d'immobilisations corporelles.

Groupe de travail sur les IFRS dans le secteur pétrogazier

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

Les points de vue exprimés dans le cadre de cette série de documents ne font pas autorité et n'ont pas été officiellement avalisés par l'ACPP, l'EPAC, CPA Canada ou les organisations représentées par les membres du Groupe de travail.

QUESTION

Comment une entité du secteur pétrogazier devrait-elle comptabiliser et évaluer une variation de l'obligation estimative au titre d'un passif pour démantèlement existant?

POINTS DE VUE

Il se peut que les ressources internes et l'expérience de certaines petites entités canadiennes du secteur pétrogazier soient limitées pour ce qui est d'estimer et d'évaluer par elles-mêmes le coût au titre des passifs pour démantèlement. Souvent, pour calculer le coût de leurs obligations de démantèlement, ces entités utilisent des sources externes d'information (par exemple des partenaires d'exploitation; un groupe d'entités similaires qui exercent leurs activités dans la même zone géographique ou la même structure géologique ou en utilisant la même technologie; les publications sectorielles; ou les lignes directrices publiées par les autorités de réglementation).

En pareil cas, il importe que la direction de l'entité comprenne le processus d'élaboration de l'information publiée par ces sources externes. Elle devrait agir avec circonspection et exercer son jugement pour s'assurer que les estimations provenant de tiers sont adaptées ou ajustées adéquatement en fonction du contexte particulier du bien en cause (par exemple l'échéancier, les exigences propres aux puits et aux installations de l'entité, les obligations découlant de la réglementation provinciale) et qu'elles sont calculées conformément aux IFRS. Ainsi, au Canada, les obligations réglementaires en matière de garanties, telles que les exigences du « Licensee Liability Rating » dans certaines provinces, sont assorties d'estimations de coûts pouvant servir de base à l'évaluation des passifs pour démantèlement selon IAS 37, sans pour autant nécessairement constituer un passif calculé correctement selon IAS 37².

Revue des passifs relatifs au démantèlement

À la fin de chaque période de présentation de l'information financière, l'entité pétrogazière doit examiner et, si nécessaire, ajuster l'évaluation du passif pour démantèlement afin de tenir compte des variations significatives du calendrier ou du montant estimatifs des sorties de trésorerie nécessaires pour régler l'obligation. L'entité doit aussi examiner le taux d'actualisation utilisé pour l'estimation de ces sorties de trésorerie.

Révision des passifs relatifs au démantèlement

Une variation du calendrier ou du montant estimatifs des sorties de trésorerie requises pour régler un passif relatif au démantèlement existant peut être attribuable à divers facteurs, dont les suivants :

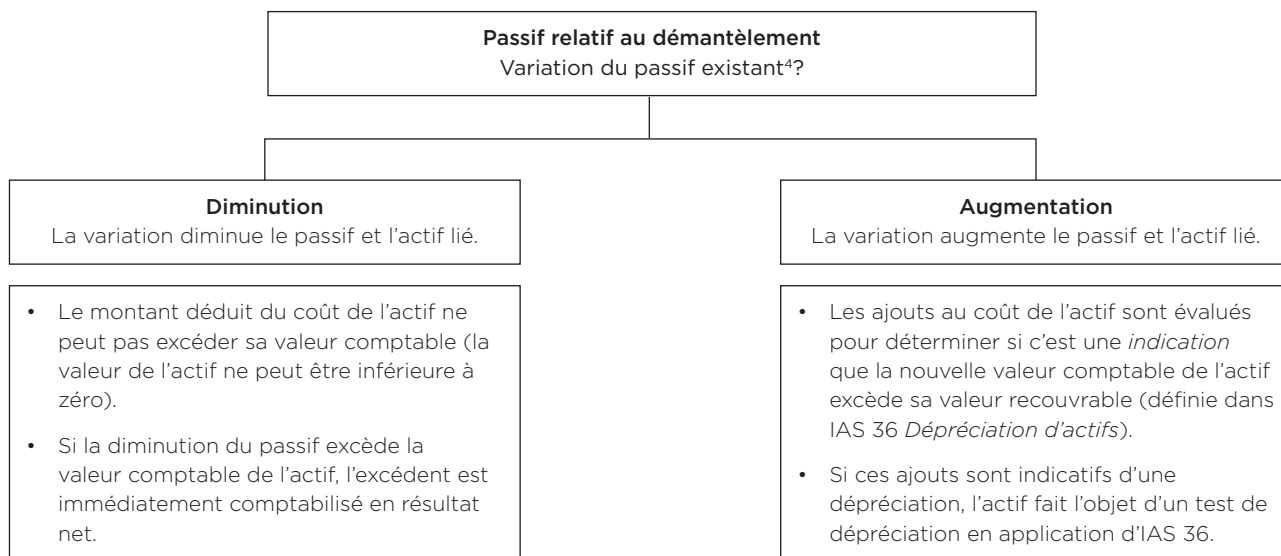
- un changement des conditions de marché lié aux intrants de l'activité de démantèlement (par exemple une augmentation du coût des matériaux ou de la main-d'œuvre);
- un changement des conditions de marché relativement au produit en cause (par exemple, une baisse du prix des matières premières peut rendre un bien non rentable ou entraîner une modification des estimations des réserves globales et donc de la durée de vie du bien, et de ce fait rapprocher la date future prévue de mise hors service ou de démantèlement);
- des changements dans les technologies ou les pratiques de remise en état (par exemple de meilleures pratiques de fermeture des puits, de remplacement des sols ou de replantation de la végétation);
- des changements dans les technologies d'optimisation, d'exploitation ou de mise en valeur des réserves de pétrole et de gaz (par exemple, une nouvelle technologie permettant de récupérer plus de pétrole ou de gaz peut augmenter considérablement la quantité de réserves récupérables ou la durée de vie productive d'un bien, et de ce fait reporter à beaucoup plus tard la date future prévue de la mise hors service ou du démantèlement. Par contre, ces nouvelles technologies peuvent accélérer le rythme de récupération des réserves, et ainsi rapprocher la date future prévue de la mise hors service ou du démantèlement);
- un changement au chapitre des exigences légales ou réglementaires (par exemple l'adoption de nouvelles lois sur la protection de l'environnement ou de nouvelles normes de remise en état établies par un organisme de réglementation autorisé, ou la modification de lois ou normes existantes en ces matières);

- un changement dans les dispositions d'un accord (par exemple la révision d'un accord avec une collectivité autochtone en vue de procéder à des travaux supplémentaires de remise en état d'un site);
- des changements touchant le contexte social ou politique (par exemple des changements susceptibles d'amener une entité du secteur pétrogazier à devancer ses échéanciers de démantèlement ou à accroître le nombre et le type d'activités de démantèlement afin de mieux démontrer qu'elle mérite l'autorisation sociale d'exercer ses activités ou qu'elle a à cœur sa responsabilité sociale).

De plus, une variation du taux d'actualisation courant fondé sur le marché (défini au paragraphe 47 d'IAS 37) utilisé pour l'estimation des sorties de trésorerie futures attendues ainsi qu'une augmentation de la provision qui reflète l'écoulement du temps (aussi appelée augmentation due à la désactualisation, ou simplement désactualisation) ont une incidence sur l'évaluation d'un passif existant relatif au démantèlement.

Lorsque le montant estimatif initial des coûts de démantèlement futurs est inclus comme élément du coût d'un actif, certaines variations de l'évaluation du passif relatif au démantèlement sont ajoutées au coût de l'actif lié dans la période où surviennent les variations ou en sont déduites³. Toutefois, la désactualisation périodique du passif relatif au démantèlement est comptabilisée au fur et à mesure en résultat net en tant que coût financier. L'inscription à l'actif du montant de la désactualisation n'est pas permise selon IAS 23 *Coûts d'emprunt*. Les ajustements qu'il est possible d'apporter à l'actif se limitent à ce qui est décrit aux paragraphes 5 à 8 d'IFRIC 1.

Diagramme : Comptabilisation des révisions d'un passif existant relatif au démantèlement



Par suite de la réévaluation du passif et de l'actif connexe évoquée plus haut, le montant amortissable ajusté de l'actif est amorti sur sa durée d'utilité restante ou par unités d'œuvre. Par conséquent, une fois que l'actif correspondant a atteint la fin de sa durée d'utilité ou épuisé sa capacité, toutes les variations ultérieures du passif pour démantèlement au titre des travaux en cours sont comptabilisées en résultat net.

La réévaluation de l'obligation de démantèlement ou de l'actif correspondant pourrait avoir un effet sur les impôts différés. L'entité devrait examiner les répercussions de la mise à jour de son obligation de démantèlement en tenant compte de la méthode comptable qu'elle applique pour les impôts différés.

Jugements importants, estimations et hypothèses

La comptabilisation des passifs relatifs au démantèlement est complexe et requiert que l'on porte des jugements importants et que l'on utilise des estimations et des hypothèses. Pour permettre aux utilisateurs de comprendre la nature et l'étendue de ces jugements, estimations et hypothèses, IAS 37 et IAS 1 *Présentation des états financiers* exigent que l'entité fournisse des informations spécifiques (voir par exemple le paragraphe 122 d'IAS 1).

Les entités du secteur pétrogazier devraient envisager de consulter leurs conseillers, en particulier en matière d'environnement, lorsqu'elles entreprennent l'analyse de leurs passifs relatifs au démantèlement.

Exemple : Révision d'un passif existant relatif au démantèlement
(Les montants sont en milliers de dollars canadiens.)

Les faits :

La société Pétro a un passif relatif au démantèlement d'un bien qu'elle exploite actuellement sur un territoire spécifique.

Selon les dispositions législatives en vigueur sur ce territoire, à moins de disposer des capitaux suffisants, Pétro est tenue de fournir une garantie pour couvrir le coût du démantèlement, calculée selon les tableaux de démantèlement réglementaires du territoire. Généralement, une garantie à première demande ou une lettre de cautionnement peut être utilisée comme source de garantie. La garantie n'éteint pas le passif de l'entité relatif au démantèlement et ne libère pas celle-ci de ses obligations de démantèlement.

Pétro a commencé l'exploitation du bien le 1^{er} janvier 2004. Le coût initial du bien était de 60 000 \$ (y compris un montant de 10 000 \$ calculé pour les coûts de démantèlement, qui correspondaient à des sorties de trésorerie estimatives de 35 000 \$ payables dans 20 ans, selon un taux d'actualisation approximatif de 6,45 %). Tous les montants ont été calculés conformément aux IFRS.

Pétro évalue toutes ses immobilisations corporelles en appliquant le modèle du coût selon IAS 16 *Immobilisations corporelles*. Le bien est amorti selon le mode des unités d'œuvre.

L'exercice de Pétro se termine le 31 décembre.

Au 31 décembre 2013, le bien a 10 ans. L'amortissement cumulé est de 30 000 \$.

Le taux d'actualisation n'a pas changé. Cependant, en raison de la désactualisation pour la période de 10 ans, le passif relatif au démantèlement est passé d'environ 10 000 \$ à 18 733 \$.

Le 1^{er} décembre 2013, l'autorité de réglementation du territoire a mis à jour ses estimations en matière de démantèlement, ce qui a entraîné une augmentation de 750 \$ des coûts de démantèlement estimatifs totaux. En guise de mesure d'allègement, le territoire accorde aux entités affectées par cette modification (soit celles n'ayant pas les capitaux suffisants) un délai de trois ans pour obtenir les garanties supplémentaires nécessaires. Par suite de cette mesure, l'autorité de réglementation du territoire a mis à jour le tableau de démantèlement de 2013 pour prendre en compte le tiers de l'augmentation totale des coûts estimatifs. Un montant de 250 \$ sera ajouté dans le tableau de démantèlement pour chacune des deux années subséquentes.

Aux fins du calcul de son passif pour démantèlement révisé établi conformément aux IFRS, Pétro prend pour point de départ de son analyse la nouvelle augmentation estimative des coûts de démantèlement de l'autorité territoriale, soit 750 \$. Après ajustement pour tenir compte des facteurs qui lui sont propres (notamment les facteurs géographiques, géologiques et technologiques), Pétro estime que, à la suite de la mise à jour du tableau de démantèlement territorial, la valeur actualisée nette de son passif relatif au démantèlement établi selon les IFRS a augmenté de 1 000 \$⁵.

Analyse :

Pour refléter ce changement, Pétro ajuste le passif relatif au démantèlement, qui passe de 18 733 \$ à 19 733 \$, au moyen des écritures de journal suivantes :

Dt Actif	1 000 \$
Ct Passif – Démantèlement	1 000 \$

À la date de clôture, du fait de la mise à jour des dispositions législatives, Pétro a une obligation actuelle d'engager des coûts supplémentaires mesurables pour démanteler le bien. Le fait que les garanties peuvent être produites sur une période de trois ans n'élimine pas l'existence d'un passif au 31 décembre 2013.

Une fois cet ajustement apporté, la valeur comptable du bien est de 31 000 \$ (60 000 \$ - 30 000 \$ + 1 000 \$), et elle sera amortie sur la période correspondant à la capacité estimative restante du bien.

Comme l'ajustement donne lieu à un ajout au coût de l'actif, Pétro examine s'il s'agit d'une indication que la nouvelle valeur comptable de l'actif peut ne pas être entièrement recouvrable (autrement dit, que l'actif s'est déprécié). La direction conclut que la valeur recouvrable de l'actif excède sa valeur comptable et que l'actif est recouvrable (pas de dépréciation).

Notes :

1. Un passif relatif au démantèlement peut résulter d'une obligation juridique ou implicite. Le paragraphe 10 d'IAS 37 définit ces deux types d'obligations. Une obligation juridique est une obligation qui découle d'un contrat (sur la base de ses clauses explicites ou implicites), de dispositions légales ou réglementaires ou de toute autre source juridique. Une obligation implicite est une obligation qui découle des actions d'une entité lorsqu'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 que, en conséquence, l'entité a créé chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera ces responsabilités.
2. Par exemple, en Alberta, le programme Licensee Liability Rating (LLR) est supervisé par l'Alberta Energy Regulator (AER). L'AER a succédé au Energy Resources Conservation Board et pris en charge les fonctions réglementaires du ministère de l'Environnement et du Développement durable des ressources liées aux terres publiques, à l'eau et à l'environnement. L'AER exerce une surveillance réglementaire sur l'ensemble du cycle de développement des ressources énergétiques en Alberta. Allez à www.aer.ca pour obtenir de plus amples informations.
3. Dans le présent *Points de vue*, on suppose que l'actif lié est évalué selon le modèle du coût. Si l'entité évalue l'actif lié selon le modèle de la réévaluation, des exigences différentes s'appliquent. Voir IFRIC 1 pour plus de détails.
4. À l'exclusion des variations dues à la désactualisation.
5. La direction ne doit pas utiliser le montant initial de 250 \$ comme point de départ, car le coût estimatif de restauration du site est de 750 \$, indépendamment de la période de transition de trois ans prévue pour que l'entité se conforme à la réglementation.

Dans cet exemple, la direction a utilisé le montant de 750 \$ comme base pour l'évaluation de son passif relatif au démantèlement. Après ajustement pour tenir compte des facteurs propres à l'entité (notamment les facteurs géographiques, géologiques et technologiques), la direction a calculé que l'augmentation totale des coûts de démantèlement serait de 1 400 \$, pour une valeur actualisée nette de 1 000 \$. Tous les chiffres sont fournis à des fins d'illustration.

Groupe de travail sur les IFRS dans le secteur pétrogazier

Membres

Kevin Hamm, CA (président)
Canadian Natural Resources Limited
Calgary (Alberta)

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

Steve Aubin, CPA, CA
Deloitte & Touche s.r.l.
Calgary (Alberta)

Scott Bandura, B. Math., M. Compt., CA, CPA (Illinois)
PricewaterhouseCoopers s.r.l./S.E.N.C.R.L.
Calgary (Alberta)

Dale Brown, CA
Grant Thornton LLP
Calgary (Alberta)

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

Steven Glover, MBA, FCA
Calgary (Alberta)

Katherine Gomes, CA
ARC Resources Ltd.
Calgary (Alberta)

Adrienne Viala, CA
Husky Energy Inc.
Calgary (Alberta)

Jonathan Winn, CA, ACA (Royaume-Uni)
BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L.
Calgary (Alberta)

Observatrice

Lara Gaede, CPA, CA, CFA
Alberta Securities Commission
Calgary (Alberta)

Permanents

David Daly
Association canadienne des producteurs pétroliers
Calgary (Alberta)

Gary Leach
Small Explorers and Producers Association of Canada
Calgary (Alberta)

Chris Hicks, CPA, CA
Comptables professionnels agréés du Canada
Toronto (Ontario)

Alex Fisher, CPA, CA
Comptables professionnels agréés du Canada
Toronto (Ontario)

Les commentaires sur le présent *Points de vue*, et les suggestions pour les bulletins futurs, doivent être adressés à :

Alex Fisher, CPA, CA
Directeur de projets, Normes internationales d'information financière
Recherche, orientation et soutien
Comptables professionnels agréés du Canada
277, rue Wellington Ouest
Toronto (Ontario) M5V 3H2
Courriel : afisher@cpacanada.ca