

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

IFRS 16 CONTRATS DE LOCATION – PRINCIPAUX ÉLÉMENTS À PRENDRE EN COMPTE POUR LA COMPTABILISATION DANS LE SECTEUR PÉTROGAZIER

NOVEMBRE 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 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 Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada) ont mis sur pied le Groupe de travail sur les normes IFRS dans le secteur pétrogazier (le Groupe de travail) afin qu'il se penche sur les questions de mise en œuvre des normes IFRS qui concernent particulièrement les petites sociétés pétrolières et gazières. 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.

Contexte

IFRS 16 *Contrats de location* est la nouvelle norme qui énonce les principes de comptabilisation, d'évaluation et de présentation des contrats de location, ainsi que les informations à fournir à leur sujet.

Le présent *Points de vue* traite de plusieurs questions clés de comptabilisation des contrats de location contenus dans des accords contractuels qui sont courants dans le secteur pétrogazier. Nous y abordons principalement la comptabilisation des contrats de location du point de vue du preneur, mais nous ne traitons pas des dispositions transitoires ni des questions de comptabilisation du point de vue du bailleur. Le présent Points de vue ne se veut exhaustif d'aucune manière, et il existe un certain nombre d'autres éléments dont les préparateurs d'états financiers devront tenir compte dans l'appréciation de l'incidence d'IFRS 16 sur leurs états financiers.

Le présent *Points de vue* tient compte uniquement des normes en vigueur à la date du présent document et ne tient pas compte des décisions récentes et des discussions en cours de l'IFRS Interpretations Committee.

Selon IFRS 16, un accord contractuel est ou contient un contrat de location s'il confère le droit de contrôler l'utilisation d'un bien déterminé pour un certain temps moyennant une contrepartie. Il y a contrôle lorsque le preneur a à la fois le droit de décider de l'utilisation du bien et qu'il en tire la quasi-totalité des avantages économiques pendant la durée d'utilisation du bien.

IFRS 16 exige la comptabilisation d'un actif au titre du droit d'utilisation et d'une obligation locative pour la quasi-totalité des contrats de location, à quelques exceptions près. L'actif au titre du droit d'utilisation est évalué au coût et amorti sur la durée du contrat de location. L'obligation locative est évaluée à la valeur actualisée des paiements de loyers futurs et amortie sur la durée du contrat de location. Par conséquent, après la comptabilisation initiale, les valeurs de l'actif au titre du droit d'utilisation et de l'obligation locative ne concorderont pas. Selon le nombre de contrats de location simple et leur importance, cet écart est susceptible de donner lieu à une augmentation considérable des actifs et des passifs de la société qui figurent à l'état de la situation financière.

Selon IFRS 16, les charges relatives à un contrat de location correspondent à l'amortissement de l'actif au titre du droit d'utilisation et à l'augmentation de l'obligation locative, ce qui diffère normalement des charges déterminées selon le référentiel antérieur (IAS 17 *Contrats de location*).

Problème

IFRS 16 aura vraisemblablement une incidence sur certains accords contractuels qui sont courants dans le secteur pétrogazier. Voici les éléments clés qui sont traités dans le présent *Points de vue* relativement à la comptabilisation des contrats de location dans le secteur pétrogazier :

- les baux d'exploitation minière et les baux de surface;
- les contrats d'utilisation de pipelines latéraux;
- les contrats-cadres de location visant plusieurs biens;
- les contrats de location à court terme et les contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur;
- l'identification des contrats de location contenus dans des contrats de service;
- les composantes locatives et non locatives des contrats;
- le taux d'actualisation.

Points de vue

Baux d'exploitation minière et baux de surface

Dans de nombreux pays, avant d'entreprendre la prospection ou l'exploitation de pétrole et de gaz naturel, une entité doit conclure un contrat de droits miniers (communément appelé « bail d'exploitation minière ») avec le propriétaire des droits miniers, ainsi qu'un contrat d'utilisation de surface (communément appelé « bail de surface ») avec le propriétaire du terrain, qui peut être un organisme gouvernemental ou un propriétaire privé. IFRS 16 exclut expressément de son champ d'application les « contrats portant sur la prospection ou l'exploitation de minéraux, de pétrole, de gaz naturel ou d'autres ressources non renouvelables similaires », mais elle ne précise pas si cette exclusion s'applique uniquement aux contrats de location portant sur les droits d'accès aux minéraux, ou si elle s'applique également aux baux d'exploitation minière initiaux. Ces derniers peuvent comprendre les baux de surface qui se superposent aux baux d'exploitation minière ainsi que les baux de surface relatifs aux pipelines et aux installations nécessaires à l'extraction de pétrole et de gaz naturel.

L'exercice du jugement professionnel sera nécessaire pour déterminer la manière d'interpréter et d'appliquer cette exclusion du champ d'application. À titre d'exemple, il n'est pas clair si un bail de surface visant le site d'extraction pourrait être soustrait de l'application des dispositions d'IFRS 16 en vertu de l'exclusion du champ d'application susmentionnée. Cependant, si les droits conférés par le contrat de location ne se limitent pas au seul droit de prospection ou d'exploitation des ressources naturelles (par exemple, s'ils permettent d'ériger un bâtiment abritant le siège social ou encore une usine de traitement sur le même terrain), une partie du contrat de location pourrait ne pas être exclue du champ d'application de la norme.

Contrats d'utilisation de pipelines latéraux

Les sociétés pipelinières exploitent des réseaux de pipelines pour transporter du gaz naturel, du pétrole et des produits raffinés des régions de production aux régions de consommation. Certains clients sont raccordés au réseau pipelinier principal grâce à des pipelines latéraux spécialisés qui permettent l'expédition ou la réception des produits transportés.

Les clients qui sont raccordés à un pipeline latéral concluent des contrats avec l'exploitant de pipelines pour des services de transport sur le réseau jusqu'à leur point de raccordement. Ces contrats doivent être évalués afin de déterminer s'ils contiennent un contrat de location relatif au pipeline latéral, pour l'accès au premier kilomètre ou pour l'accès au dernier kilomètre du réseau.

Étant donné que les pipelines latéraux sont habituellement des éléments identifiables séparément des biens, il faut, pour apprécier si l'utilisation contractuelle des biens constitue un contrat de location, déterminer si le client a le droit de contrôler les biens pendant la durée du contrat. Il existe généralement deux types de contrats d'utilisation de pipelines latéraux :

1. **Dans un contrat de type 1 (le plus courant)**, un pipeline latéral relié à un réseau pipelinier intégré ne peut être exploité de façon autonome, et les sources d'alimentation doivent être partagées avec le pipeline principal et avec les autres clients de l'exploitant du

pipeline. L'exploitant du pipeline conserve le droit de changer la compression dans le pipeline latéral afin de gérer la pression dans ce dernier et dans le réseau principal, et il peut le faire. De plus, l'exploitant du pipeline conserve le droit de stocker ses propres produits dans le pipeline latéral (« stockage en conduite »).

Dans ce scénario, l'exploitant de pipelines conserve :

- les avantages économiques découlant de l'utilisation du bien, parce qu'il conserve à la fois le droit d'utiliser la capacité de stockage du pipeline latéral et la capacité de changer le niveau de compression dans le pipeline latéral pour gérer la pression dans l'ensemble du réseau;
- le droit de décider de l'utilisation du bien pendant la durée du contrat, parce qu'il conserve le droit de modifier le moment et l'étendue de l'utilisation du pipeline latéral par le client en fonction des besoins du réseau pipelinier principal.

Selon l'importance des droits conservés par l'exploitant du pipeline, il est plus difficile de démontrer que le client a obtenu le contrôle du bien lorsqu'il a conclu ce type de contrat d'utilisation d'un pipeline latéral. Il en résulte que ce type de contrat ne constitue généralement pas un contrat de location.

2. **Dans un contrat de type 2**, le pipeline latéral peut tout à fait être exploité au moyen de ses propres biens spécialisés, et le client a le droit d'utiliser la quasi-totalité de la capacité du pipeline latéral. Ce type de contrat permet au client d'isoler le pipeline latéral du réseau pipelinier principal (en fermant une soupape ou une vanne ou au moyen d'un mécanisme similaire) et d'empêcher ainsi le propriétaire du pipeline de décider de l'utilisation du bien. Les droits supplémentaires que ce type de contrat confère au client laissent croire que ce dernier a davantage de contrôle sur le pipeline latéral, ce qui pourrait indiquer l'existence possible d'un contrat de location.

Contrats-cadres de location visant plusieurs biens

Les producteurs de pétrole et de gaz naturel concluent parfois avec un fournisseur un contrat-cadre de location qui établit les termes et conditions régissant l'utilisation de plusieurs biens loués. Certains contrats-cadres de location peuvent permettre au preneur d'acquérir le contrôle de l'utilisation d'autres biens pendant la durée du contrat, en plus des biens loués en vertu du contrat de location à la date de passation du contrat. En pareille situation, le preneur doit faire preuve de jugement lorsqu'il détermine le montant approprié à comptabiliser à la date de passation du contrat de location. Cela dépendra vraisemblablement des dispositions particulières du contrat, notamment la question de savoir si le contrat engage le preneur à acquérir le contrôle d'une quantité minimale de biens sous-jacents.

Un contrat-cadre de location peut aussi comporter plusieurs dates de début de contrats de location parce qu'il vise un grand nombre de biens sous-jacents dont chacun est mis à la disposition du preneur à une date différente.

L'entité doit déterminer la date de début du contrat pour chaque bien sous-jacent visé par un contrat-cadre de location de la même manière qu'elle détermine la date de début d'un contrat de location unique. Cette détermination est fondée sur la date à laquelle chaque bien sous-jacent est mis à la disposition du preneur.

Contrats de location à court terme et contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur

IFRS 16 prévoit des exemptions distinctes relatives à la comptabilisation dont peuvent se prévaloir les preneurs dans le cas de contrats de location à court terme aussi bien que de contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur. L'exercice du jugement est nécessaire pour déterminer si les exemptions s'appliquent à des contrats de location individuels.

S'entend d'un contrat de location à court terme un « contrat de location dont la durée à la date de début est de 12 mois ou moins ». Bien qu'il s'agisse là d'une définition claire, les sociétés devront néanmoins déterminer l'incidence des options de prolongation et de résiliation que comporte un contrat de location, afin de déterminer si ce contrat répond à la définition d'un contrat de location à court terme. De plus, peu importe sa durée, un contrat de location avec option d'achat ne constitue pas un contrat de location à court terme.

Les preneurs peuvent choisir de ne pas appliquer IFRS 16 aux contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur. Cette exemption est prévue comme une mesure de simplification de la comptabilisation des biens de faible valeur. Il y a lieu de noter qu'elle ne s'applique pas aux contrats de location dont le bien sous-jacent dépend fortement d'autres biens sous-jacents ou est étroitement lié à d'autres biens sous-jacents qui, lorsqu'ils sont utilisés aux fins auxquelles ils sont destinés, ne seraient pas considérés comme des biens de faible valeur.

Bien qu'IFRS 16 ne précise aucun seuil de valeur, on a, dans la base des conclusions, retenu un seuil de l'ordre de 5 000 \$ US par bien à l'état neuf pour l'admissibilité à l'exemption. Même si IFRS 16 ne précise aucune valeur, en raison des effets potentiels du change et de l'inflation, il faut prendre en compte ce seuil lorsqu'on applique cette exemption facultative. Dans la pratique, il peut être difficile de déterminer si des biens sont de « faible valeur », étant donné que les indications à cet égard sont limitées. La base des conclusions d'IFRS 16 mentionne les tablettes, les ordinateurs personnels, les petits meubles de bureau ainsi que les téléphones parmi les exemples de biens sous-jacents de faible valeur.

Le choix de se prévaloir de l'exemption visant les contrats de location à court terme se fait par catégorie de biens sous-jacents, tandis que le choix de se prévaloir de l'exemption visant les contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur peut être exercé contrat par contrat. Bien que les contrats de location à court terme et les contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur soient exemptés de l'application des dispositions d'IFRS 16 relatives à la comptabilisation au bilan, la norme impose d'indiquer la charge relative aux contrats de location à court terme (sauf ceux dont la durée est d'un mois ou moins) et aux contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur. Les préparateurs d'états financiers devront donc identifier ces contrats de location et en suivre la trace afin de faciliter la collecte des informations à fournir dans les états financiers.

Identification des contrats de location contenus dans des contrats de service

Un contrat contient un contrat de location s'il confère le droit de décider de l'utilisation d'un bien déterminé et d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation de ce bien pendant la durée d'utilisation moyennant une contrepartie. Nombre de contrats que les entités pétrogazières auraient peut-être considérés auparavant comme des contrats de service sont susceptibles de comporter un contrat de location d'équipement, par exemple lorsqu'un bien déterminé est explicitement ou implicitement inclus dans le contrat et que l'entité pétrogazière a la capacité de contrôler ce bien pendant la durée du contrat. Les préparateurs d'états financiers devraient examiner attentivement les contrats de service existants et nouveaux afin de déterminer s'ils contiennent un contrat de location devant être comptabilisé selon IFRS 16.

Bien déterminé

Le paragraphe B13 d'IFRS 16 précise ce qui suit : « Le bien est habituellement déterminé par sa mention explicite au contrat. Toutefois, un bien peut aussi se trouver implicitement déterminé au moment où il est mis à la disposition du client. » Par exemple, si le numéro de série ou d'identification du bien est indiqué dans le contrat, le bien y est alors mentionné explicitement. Cependant, si le fournisseur a le droit substantiel de remplacer le bien par un autre bien, le bien n'est pas un bien déterminé, et l'arrangement n'est donc vraisemblablement pas un contrat de location. Le droit de substitution que possède le fournisseur est substantiel si celui-ci a la capacité pratique de remplacer le bien par un autre bien tout au long de la durée d'utilisation et qu'il tirerait un avantage économique de l'exercice de son droit de remplacer le bien.

Par exemple, la Société pétrolière conclut avec un tiers un contrat de transport de pétrole par train. Si le contrat confère à la société de transport le droit d'utiliser n'importe quel wagon de sa flotte pour acheminer la production jusqu'à un point de vente, ou que la société de transport dispose d'un droit de substitution substantiel en vertu du contrat, le bien n'est vraisemblablement pas un bien déterminé et le contrat n'est probablement pas un contrat de location.

Il n'est pas nécessaire qu'un bien soit mentionné explicitement dans le contrat pour qu'il réponde aux critères d'un bien déterminé. Le fait que le bien soit mentionné explicitement au moment où il est mis à la disposition du client est le critère décisif à cet égard. Par exemple, une société pétrolière conclut un contrat de services de forage d'un champ pétrolier situé dans une région éloignée, pour une période de deux ans. Le contrat stipule que le foreur doit fournir un appareil de forage adéquat pour assurer la prestation des services, mais l'appareil de forage ou le type d'appareil de forage précis n'y est pas mentionné. Il se peut que le foreur possède plusieurs appareils de forage dont il pourrait se servir pour exécuter le contrat, et le foreur pourrait apporter n'importe lequel de ces appareils au site de forage. Toutefois, d'un point de vue pratique, il est probable que, une fois qu'un appareil de forage en particulier aura été apporté sur le site, seul celui-ci sera utilisé pour exécuter le contrat. Bien que le bien à utiliser n'ait pas été mentionné explicitement dans le contrat, il se pourrait que l'appareil de forage individuel doive être considéré comme un bien implicitement déterminé lorsqu'il est mis à la

disposition de la Société pétrolière et que, par conséquent, il doit faire l'objet d'une évaluation plus poussée en vue de déterminer si le contrat doit être comptabilisé selon IFRS 16.

Une partie de la capacité d'un bien peut constituer un bien déterminé si elle est physiquement distincte. Par exemple, des locaux à bureaux qui consistent en un étage particulier ou en une partie donnée d'un étage d'un immeuble de bureaux sont considérés comme un bien physique distinct. Ainsi, chaque étage en particulier ou partie donnée d'un étage en particulier peut être considéré comme un bien déterminé.

Une partie de la capacité d'un bien qui n'est pas physiquement distinct ne constitue pas un bien déterminé. Par exemple, la Société pétrolière conclut un contrat d'une durée de cinq ans avec la Société Terminal afin d'entreposer du pétrole au terminal de la Société Terminal. Le contrat stipule que la Société pétrolière a le droit d'utiliser 60 % de la capacité d'un réservoir déterminé pendant la durée du contrat. La Société Terminal a le droit d'utiliser les 40 % restants de la capacité de ce réservoir afin d'y entreposer du pétrole pour d'autres clients. Dans cet exemple, la Société pétrolière n'a vraisemblablement pas un bien déterminé parce que ses droits d'utilisation ne touchent que 60 % de la capacité du réservoir déterminé, que cette capacité n'est pas physiquement distincte du reste de la capacité d'entreposage du réservoir et qu'elle ne représente pas la « quasi-totalité » du réservoir.

Voici les principales considérations à prendre en compte pour déterminer si le contrat comprend ou non un bien déterminé (la liste n'est pas exhaustive) :

- Le contrat fait-il spécifiquement mention d'un bien ou d'un type de bien en particulier?
- Le fournisseur doit-il fournir certains biens pendant la durée du contrat afin d'exécuter le contrat?
- Le fournisseur a-t-il un droit de substitution substantiel¹?
- Une fois que le bien est mis à la disposition de l'entité pétrogazière (c.-à-d. apporté sur le site), est-il faisable sur le plan logistique ou avantageux du point de vue économique de le remplacer par un autre bien²?

1 Un fournisseur qui a la capacité de remplacer un bien uniquement aux fins de sa réparation ou de sa maintenance ou qui est tenu de le faire uniquement pour ces raisons n'est pas réputé avoir un droit de substitution substantiel.

2 La notion d'« avantage économique » diffère de celle mentionnée dans IFRIC 4 *Déterminer si un accord contient un contrat de location*, qui exige que la substitution soit économiquement faisable. IFRS 16 impose un seuil plus élevé que la norme précédente en ce qui concerne les droits de substitution.

Contrôle

Pour exercer un contrôle sur un bien, on doit avoir à la fois le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation de ce bien pendant la durée du contrat et le droit de décider de l'utilisation du bien.

Lorsqu'on considère les avantages économiques, on doit considérer uniquement les avantages économiques obtenus pendant la durée du contrat de location. Si la durée du contrat de location ne couvre qu'une partie de la durée économique du bien, on doit considérer uniquement la partie de la durée économique du bien qui correspond à la durée du contrat de location. À titre d'exemple, si la Société pétrolière a le droit exclusif d'utiliser un camion de transport pour une période de deux ans et que le camion de transport a une durée économique de dix ans, la Société pétrolière semble avoir le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques pour la période de deux ans, et le contrat contient vraisemblablement un contrat de location pour ces deux années. La durée économique du bien qui dépasse la durée du contrat n'est pas pertinente pour l'appréciation de la durée du contrat de location.

Pour déterminer si une société contrôle un bien, on considère qui a le droit de décider comment le bien est utilisé et à quelle fin il l'est tout au long de la durée d'utilisation. Par contre, si l'utilisation du bien est prédéterminée et que le client a le droit d'exploiter le bien ou qu'il a conçu le bien d'une façon qui en prédétermine l'utilisation, il peut alors être réputé avoir le droit de décider de l'utilisation du bien.

IFRS 16 contient des exemples de droits qui, selon les circonstances, confèrent au client le droit d'apporter, dans les limites définies du droit d'utilisation, des changements quant à la question de savoir comment utiliser le bien et à quelle fin l'utiliser. Ces droits comprennent le droit de changer :

- le type de production qui résulte du bien (par exemple, le droit de décider d'utiliser un camion de transport pour transporter des déchets);
- le moment auquel la production a lieu (par exemple, le droit de décider quand un appareil ou une centrale sera utilisé);
- l'endroit où la production a lieu (par exemple, le droit de décider de la destination d'un camion ou d'un wagon de train, ou le droit de décider où une pièce de matériel est utilisée);
- le droit de lancer ou d'arrêter la production et de changer le volume de production (par exemple, le droit de décider d'utiliser ou non le bien dans l'exploitation).

Les droits décisionnels qui se limitent à l'exploitation ou à la maintenance du bien ne confèrent généralement pas au client le droit de décider de l'utilisation du bien.

Prenons l'exemple d'un contrat de forage en vertu duquel le client a le droit de décider de l'emplacement de l'appareil de forage et des endroits à forer, et l'entreprise de forage est chargée de fournir l'appareil de forage et d'en gérer l'exploitation et la maintenance. Ces facteurs suggèrent que le droit du client de décider de l'utilisation stratégique de l'appareil de forage amènerait généralement à conclure que le client a le droit de décider de l'utilisation

de l'appareil de forage. L'entité pétrogazière devra toutefois évaluer tous les faits et circonstances avant de tirer une telle conclusion.

D'autres facteurs indiquent que le client a le droit de décider de l'utilisation d'un appareil de forage, notamment le droit du client de déterminer quand il utilisera ou n'utilisera pas l'appareil de forage ou le fait qu'il verse à l'exploitant des « honoraires de disponibilité » lorsque l'appareil de forage n'est pas utilisé. Si l'entreprise de forage ne peut utiliser l'appareil ailleurs (c.-à-d. qu'il n'a pas un droit de substitution substantiel), les honoraires de disponibilité répondraient alors généralement à la définition d'un contrat de location, car il s'agit de paiements de loyers fixes en substance qui correspondent à l'engagement minimum inévitable du client envers l'entreprise de forage. L'engagement de se tenir prêt à exécuter une obligation est habituellement exprimé en un nombre précis de jours de forage. Si l'entité pétrogazière prévoit qu'elle utilisera en 12 mois ou moins le nombre de jours de forage pour lequel elle s'est engagée auprès de l'entreprise de forage, elle devra alors déterminer si elle pourra appliquer l'exemption facultative relative aux contrats de location à court terme.

Il y a lieu de se reporter à l'organigramme figurant à l'[annexe](#) pour déterminer si un contrat contient un contrat de location.

Composantes locatives et non locatives des contrats

Dans bien des cas, un contrat comporte à la fois un contrat de location d'un bien et une obligation de prestation d'un service. Un contrat de forage prévoit généralement la mise à disposition d'un appareil de forage et de l'équipe chargée de le faire fonctionner. S'il est établi que l'utilisation de l'appareil de forage est un contrat de location, la partie du contrat qui se rapporte à l'appareil de forage doit être séparée de la composante service du contrat (c.-à-d. les services de l'équipe chargée de faire fonctionner l'appareil), à moins qu'on applique la mesure de simplification décrite ci-après. Une partie du coût du contrat doit habituellement être attribuée à la composante locative selon la valeur proportionnelle de la composante locative et de la composante service du contrat³.

Les frais relatifs à des tâches administratives et d'autres coûts (par exemple, les frais d'assurance) engagés relativement au contrat de location et ne donnant pas lieu à la fourniture de biens ou de services à l'entité pétrogazière ne constituent pas une composante distincte; ils font toutefois partie de la contrepartie qui doit être attribuée à la composante locative et à la composante service du contrat.

IFRS 16 prévoit une mesure de simplification selon laquelle un preneur peut choisir, pour une catégorie de biens sous-jacents, une méthode comptable consistant à ne pas séparer les composantes locatives et non locatives. Lorsqu'elle choisit d'appliquer cette mesure de simplification, l'entité pétrogazière comptabilise le contrat en entier comme un contrat de location. Le Groupe de travail fait remarquer que, dans la mesure où des paiements fixes sont attribués à des composantes non locatives, l'application de cette mesure de simplification a pour effet d'augmenter la valeur de l'actif au titre du droit d'utilisation et de l'obligation locative connexe qui seraient comptabilisés à la passation d'un contrat de location. L'application

³ La valeur est fondée sur le prix distinct de la composante locative ou sur la meilleure estimation de ce prix distinct.

de cette mesure de simplification pourrait donc avoir une incidence importante sur le bilan et les principales mesures opérationnelles d'une entité pétrogazière, notamment les coûts décaissés et le bénéfice avant intérêts, impôts et amortissements (BAIIA). Les préparateurs d'états financiers devraient donc bien peser le pour et le contre de l'application de cette mesure de simplification avant de choisir les méthodes comptables.

IFRS 16 exige la présentation des charges liées aux paiements de loyers variables non pris en compte dans l'évaluation de l'obligation locative. Si un contrat prévoit des paiements variables qui se rapportent à la fois aux composantes locatives et aux composantes non locatives, il faudra appliquer les considérations mentionnées ci-dessus pour déterminer les composantes locatives et les composantes non locatives, et pour attribuer les paiements de loyers variables à ces composantes.

Taux d'actualisation

Le preneur est tenu d'actualiser les paiements de loyers à l'aide du taux d'intérêt implicite du contrat de location s'il est possible de déterminer facilement ce taux. Il se peut toutefois que ce ne soit pas possible, auquel cas le preneur utilise son taux d'emprunt marginal, qui est le taux qu'il aurait à payer pour emprunter, pour une durée et avec une garantie similaires, les fonds nécessaires pour se procurer un bien de valeur comparable au bien loué.

Par conséquent, le taux d'emprunt marginal du preneur est propre :

- au preneur (c.-à-d. qu'il s'applique spécifiquement à l'entité et qu'il ne s'agit pas d'un taux de marché);
- à la durée du contrat;
- au montant et à la monnaie;
- à la garantie fournie au bailleur.

Le taux d'actualisation déterminé peut avoir une incidence considérable sur l'évaluation initiale de l'obligation locative. Les entités peuvent demander à leurs prêteurs de leur fournir, à titre indicatif, des taux pour de nouveaux emprunts dans des monnaies et pour des durées précises. Il est cependant difficile d'estimer l'incidence des biens donnés en garantie, et cela exige l'exercice du jugement puisque les entités pétrogazières n'affectent pas toutes des biens en garantie dans le cadre de leur stratégie d'emprunt.

Durée moyenne pondérée du contrat de location

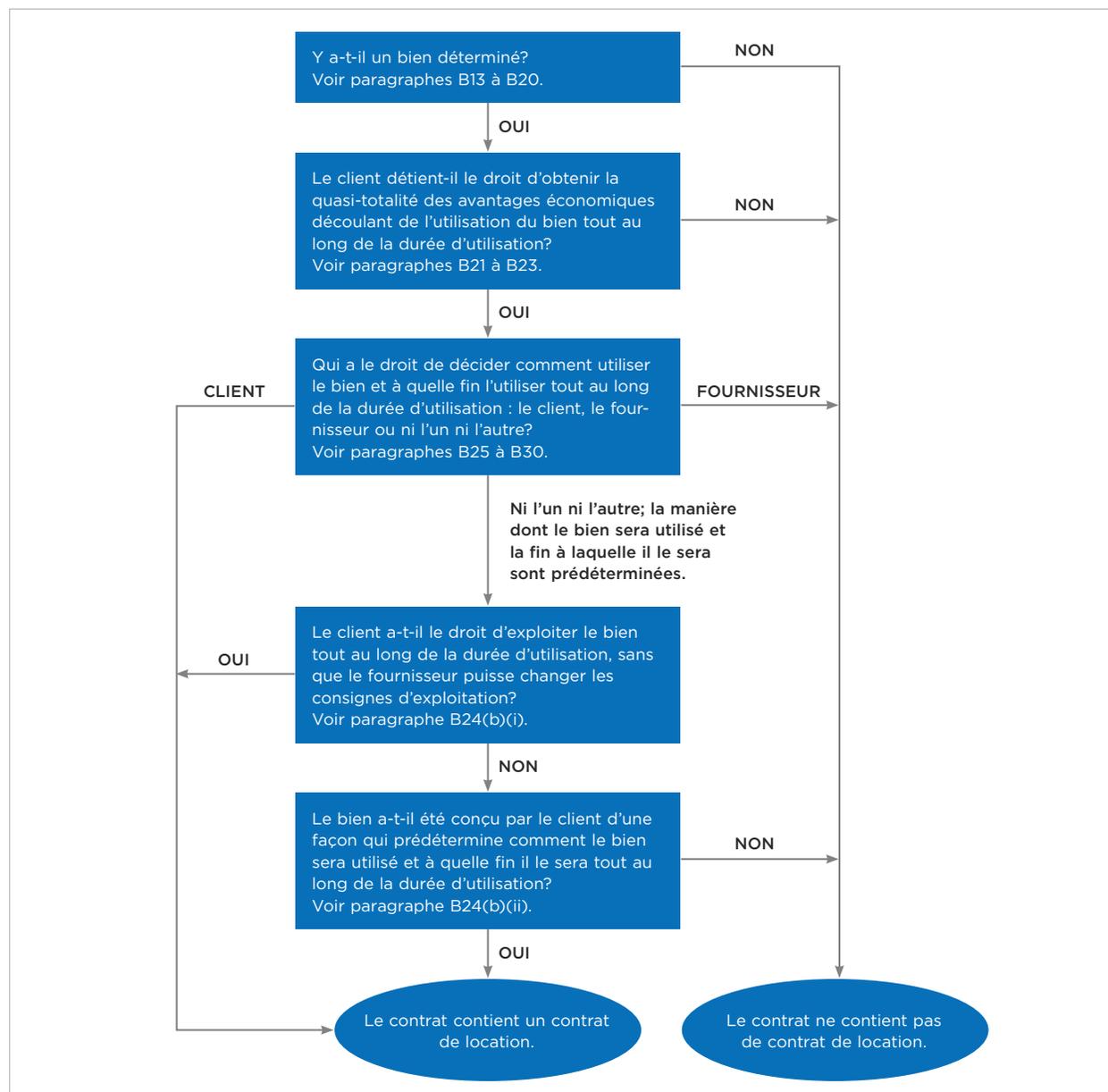
Comme il existe des taux d'intérêt sans risque pour des emprunts de différentes durées, le taux choisi doit correspondre à la durée du contrat de location telle qu'elle est définie dans IFRS 16. Or pour de nombreux contrats de location, les remboursements sont répartis de manière égale sur la durée entière du contrat de location, alors que l'utilisation de taux d'intérêt sans risque déterminés en fonction de la courbe de rendement des obligations d'État ou de la courbe des taux d'intérêt suppose qu'il s'agit de prêts remboursables en un versement unique à l'échéance. Les avis divergent sur la manière de tenir compte de cette différence dans le calendrier de remboursement. Il faudra peut-être avoir recours au jugement professionnel et obtenir l'aide d'évaluateurs sur cette question.

Indicateurs clés de performance

Les entités pétrogazières devraient prendre en considération les informations à fournir sur les indicateurs clés de performance par suite de l'adoption d'IFRS 16. Afin d'aider les entités pétrogazières à se conformer à certaines exigences en matière de valeurs mobilières découlant d'IFRS 16, le bureau du chef comptable de la Commission des valeurs mobilières de l'Alberta (ASC) a préparé le bulletin intitulé [*Adoption of IFRS 16: Non-GAAP Financial Measures and Reserves Reporting Considerations*](#). Les entités pétrogazières et leurs parties prenantes devraient prendre en considération les points qui sont mentionnés dans ce bulletin, lorsque vient le temps de communiquer leurs indicateurs clés de performance selon les exigences d'IFRS 16. Ce bulletin contient aussi une analyse de l'incidence potentielle d'IFRS 16 sur l'établissement des estimations des coûts utilisées dans l'évaluation des réserves et des ressources.

Annexe : Organigramme illustrant le processus à suivre pour déterminer l'existence d'un contrat de location selon IFRS 16

L'organigramme suivant, qui est reproduit du paragraphe B31 d'IFRS 16, peut aider les entités pétrogazières à déterminer si un contrat est (ou contient) un contrat de location.



Si vous avez des commentaires sur le présent *Points de vue* ou des suggestions pour les bulletins futurs, n'hésitez pas à les transmettre par courriel à ifrsviewpoints@cpacanada.ca.

Pour obtenir de plus amples informations sur les normes IFRS, vous pouvez consulter la page www.cpacanada.ca/fr/ressources-en-comptabilite-et-en-affaires/information-financiere-et-non-financiere/points-de-vue.

Le 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, B. Math., M. Compt., CPA, CA,
CPA (Illinois, É.-U.)**

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, É.-U.)

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.r.l./S.E.N.C.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

Commission des valeurs mobilières
de l'Alberta
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,
É.-U.)**

CPA Canada
Toronto (Ontario)

AVIS DE NON-RESPONSABILITÉ

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 CPA Canada, l'ACPP, l'EPAC ou les organisations représentées par les membres du Groupe de travail. Les informations que contient ce document ne reflètent pas les opinions du Conseil des normes comptables (CNC) du Canada. CPA Canada n'assume aucune responsabilité ou obligation pouvant résulter directement ou indirectement du fait qu'une personne ait utilisé ou appliqué le présent document ou s'y soit fiée. Le présent document contient des informations générales seulement. Il ne saurait se substituer aux conseils de professionnels.

© 2020 Comptables professionnels agréés du Canada

Tous droits réservés. Cette publication est protégée par des droits d'auteur et ne peut être reproduite, stockée dans un système de recherche documentaire ou transmise de quelque manière que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode) sans autorisation écrite préalable.

Pour savoir comment obtenir cette autorisation, veuillez écrire à permissions@cpacanada.ca.