

Norme comptable internationale 41

Agriculture

Objectif

L'objectif de la présente norme est de prescrire le traitement comptable et les informations à fournir liés à l'activité agricole.

Champ d'application

- 1 **La présente norme doit être appliquée à la comptabilisation des éléments suivants, lorsqu'ils sont liés à une activité agricole :**
- (a) **actifs biologiques ;**
 - (b) **produits agricoles au moment de la récolte ; et**
 - (c) **subventions publiques traitées aux paragraphes 34 et 35.**
- 2 La présente norme ne s'applique :
- (a) ni aux terrains liés à une activité agricole (voir IAS 16 *Immobilisations corporelles* et IAS 40 *Immeubles de placement*) ;
 - (b) ni aux immobilisations incorporelles liées à une activité agricole (voir IAS 38 *Immobilisations incorporelles*).
- 3 La présente norme s'applique aux produits agricoles, qui sont les produits récoltés des actifs biologiques de l'entité, uniquement au moment de la récolte. Par la suite, on applique IAS 2 *Stocks* ou une autre norme applicable. En conséquence, la présente norme ne couvre pas la transformation des produits agricoles au-delà de la récolte ; par exemple, la transformation de raisins en vin par un viticulteur qui a cultivé lui-même les raisins. Alors qu'une telle transformation peut sembler être un prolongement logique et naturel d'une activité agricole et que les activités qu'elle renferme présentent quelques similarités avec la transformation biologique, elle n'entre pas dans la définition de l'activité agricole de la présente norme.
- 4 Le tableau ci-dessous donne quelques exemples d'actifs biologiques, de produits agricoles et de produits qui résultent de la transformation après récolte :

Actifs biologiques	Produits agricoles	Produits qui résultent de la transformation après récolte
Moutons	Laine	Fil de tissage, tapis
Arbres dans une plantation forestière	Arbres abattus	Billes, bois débité
Plantes	Coton	Fil, vêtements
	Canne à sucre récoltée	Sucre
Bovins laitiers	Lait	Fromage
Porcs	Carcasses	Saucisses, jambons
Arbustes	Feuilles	Thé, tabac traité
Vignes	Raisins	Vin
Arbres fruitiers	Fruits récoltés	Fruits transformés

Définitions

Définitions relatives à l'agriculture

5 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :

L'activité agricole est la gestion par une entité de la transformation biologique et de la récolte d'actifs biologiques en vue de la vente ou de la transformation en production agricole ou en d'autres actifs biologiques.

Le produit agricole est le produit récolté des actifs biologiques de l'entité.

Un actif biologique est un animal ou une plante vivant.

La transformation biologique comprend les processus de croissance, d'appauvrissement, de production et de procréation qui engendrent des changements qualitatifs ou quantitatifs dans l'actif biologique.

Les coûts de la vente sont les coûts marginaux directement attribuables à la cession d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de l'impôt sur le résultat.

Un groupe d'actifs biologiques est un regroupement d'animaux ou de plantes vivants similaires.

La récolte est le détachement de produits d'un actif biologique ou l'arrêt des processus vitaux d'un actif biologique.

6 L'activité agricole couvre un éventail d'activités diversifiées telles que l'élevage de cheptels, l'exploitation forestière, la récolte de plantes annuelles ou vivaces, la culture de vergers ou de plantations, l'horticulture et l'aquaculture (y compris la pisciculture). Certaines caractéristiques communes existent dans cette diversité :

- (a) *possibilités de transformation.* Les animaux et les plantes vivants offrent la possibilité de transformation biologique ;
- (b) *gestion de la transformation.* La gestion facilite la transformation biologique en améliorant ou au moins en stabilisant les conditions nécessaires pour que le processus ait lieu (par exemple, les niveaux nutritifs, l'humidité, la température, la fertilité et la luminosité). Cette gestion distingue l'activité agricole des autres activités. Par exemple, la récolte à partir de ressources non gérées (comme la pêche en mer et la déforestation) n'est pas une activité agricole ; et
- (c) *évaluation de la transformation.* Les changements apportés à la qualité (par exemple la qualité génétique, la densité, le mûrissement, la proportion de graisse, le contenu en protéines et la qualité de la fibre) ou à la quantité (par exemple la descendance, le poids, le volume, la longueur ou le diamètre de la fibre et le nombre de bourgeons) par la transformation biologique ou la récolte sont évalués et surveillés dans le cadre d'une gestion de routine.

7 La transformation biologique peut aboutir aux types de résultats suivants :

- (a) des changements apportés à des actifs par (i) la croissance (une augmentation en quantité ou une amélioration de la qualité de l'animal ou de la plante), (ii) l'appauvrissement (une chute de la quantité ou une détérioration de la qualité d'un animal ou d'une plante) ou (iii) la procréation (création d'animaux ou plantes vivants supplémentaires) ; ou
- (b) la production de produits agricoles comme le latex, les feuilles de thé, la laine et le lait.

Définitions générales

8 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :

La valeur comptable est le montant pour lequel un actif est comptabilisé dans l'état de la situation financière.

La juste valeur est le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché à la date d'évaluation. (Voir IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur.*)

Les subventions publiques sont définies dans IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique.*

9 [Supprimé]

Comptabilisation et évaluation

- 10 **Une entité doit comptabiliser un actif biologique ou un produit agricole si et seulement si :**
- (a) **l'entité a le contrôle de l'actif du fait d'événements passés ;**
 - (b) **il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité ; et**
 - (c) **la juste valeur ou le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.**
- 11 Dans l'activité agricole, le contrôle peut être attesté, par exemple, par la propriété légale du bétail et le tatouage ou autre marquage du bétail au moment de l'achat, de la naissance ou du sevrage. Les avantages futurs sont normalement évalués en mesurant les attributs physiques significatifs.
- 12 **Un actif biologique doit être évalué lors de la comptabilisation initiale et à la fin de chaque période de présentation de l'information financière à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente, sauf pour le cas décrit au paragraphe 30 lorsque la juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable.**
- 13 **Le produit agricole récolté à partir des actifs biologiques d'une entité doit être évalué à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente au moment de la récolte. Cette évaluation est le coût à cette date selon IAS 2 Stocks ou selon une autre norme applicable.**
- 14 [Supprimé]
- 15 L'évaluation de la juste valeur d'un actif biologique ou d'un produit agricole peut être facilitée en regroupant des actifs biologiques ou des produits agricoles en fonction d'attributs significatifs, par exemple, par âge ou par qualité. Une entité choisit comme critères pour la détermination des prix, les attributs correspondant à ceux qui sont utilisés sur le marché.
- 16 Les entités passent souvent des contrats pour vendre leurs actifs biologiques ou leurs produits agricoles à une date future. Les prix contractuels ne sont pas nécessairement pertinents pour évaluer la juste valeur, car celle-ci reflète les conditions actuelles du marché où les intervenants, acheteurs et vendeurs, concluraient une transaction. Par conséquent, la juste valeur d'un actif biologique ou d'un produit agricole n'est pas ajustée du fait de l'existence d'un contrat. Dans certains cas, un contrat de vente d'un actif biologique ou d'un produit agricole peut être un contrat déficitaire, comme défini dans IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. IAS 37 s'applique à des contrats déficitaires.
- 17-21 [Supprimés]
- 22 Une entité n'inclut aucun flux de trésorerie destiné à financer les actifs, les impôts ou le rétablissement des actifs biologiques après la récolte (par exemple, le coût de replantation des arbres dans une plantation forestière après la récolte).
- 23 [Supprimé]
- 24 Les coûts peuvent parfois être proches de la juste valeur, en particulier lorsque :
- (a) peu de transformations biologiques ont eu lieu depuis l'engagement des coûts initiaux (par exemple, pour des arbres fruitiers de semis plantés juste avant la fin d'une période de présentation de l'information financière) ; ou
 - (b) l'impact de la transformation biologique sur le prix ne devrait pas être significatif (par exemple, pour la croissance initiale dans un cycle de production de 30 ans d'une plantation de pins).
- 25 Les actifs biologiques sont souvent liés physiquement au terrain (par exemple, les arbres d'une plantation forestière). Il se peut qu'il n'y ait pas de marché séparé pour des actifs biologiques qui sont liés au terrain mais un marché actif peut exister pour les actifs associés, c'est-à-dire pour les actifs biologiques, le terrain inculte et les améliorations foncières dans leur ensemble. Une entité peut utiliser des informations concernant les actifs associés pour évaluer la juste valeur des actifs biologiques. Par exemple, la juste valeur du terrain inculte et les améliorations foncières peuvent être déduites de la juste valeur des actifs associés pour parvenir à la juste valeur des actifs biologiques.

Profits et pertes

- 26 **Un profit ou une perte résultant de la comptabilisation initiale d'un actif biologique à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente et d'une variation de la juste valeur diminuée des coûts de la vente d'un actif biologique devra être inclus dans le résultat net de la période pendant laquelle il se produit.**
- 27 Une perte peut survenir lors de la comptabilisation initiale d'un actif biologique parce que les coûts de la vente sont déduits pour la détermination de la juste valeur diminuée des coûts de la vente d'un actif biologique. Un profit peut être généré lors de la comptabilisation initiale d'un actif biologique, par exemple pour la naissance d'un veau.

- 28 **Un profit ou une perte résultant de la comptabilisation initiale d'un produit agricole à la juste valeur diminuée des coûts de la vente doit être inclus dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit.**
- 29 Un profit ou une perte peut survenir lors de la comptabilisation initiale d'un produit agricole du fait de la récolte.

Incapacité à mesurer la juste valeur de façon fiable

- 30 **Il est présumé que la juste valeur d'un actif biologique peut être évaluée de manière fiable. Toutefois, cette présomption peut être réfutée uniquement lors de la comptabilisation initiale d'un actif biologique pour lequel les cours de marché ne sont pas disponibles et pour lequel il est déterminé que les autres méthodes d'évaluation de la juste valeur ne sont manifestement pas fiables. Si tel est le cas, cet actif biologique doit être évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur. Une fois que la juste valeur d'un tel actif biologique est susceptible d'être évaluée de manière fiable, une entité doit l'évaluer à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente. Une fois qu'un actif biologique non courant satisfait aux critères de classement comme étant détenu en vue de la vente (ou est inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme étant détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées, il est présumé que la juste valeur peut être évaluée de façon fiable.**
- 31 La présomption du paragraphe 30 peut être réfutée uniquement lors de la comptabilisation initiale. Une entité qui a auparavant évalué un actif biologique à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente continue d'évaluer l'actif biologique à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente jusqu'à la sortie de l'actif.
- 32 Dans tous les cas, une entité doit évaluer le produit agricole au moment de la récolte à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente. La présente norme reflète l'idée que la juste valeur d'un produit agricole au moment de la récolte peut toujours être évaluée de manière fiable.
- 33 Pour déterminer les coûts, le cumul des amortissements et le cumul des pertes de valeur, une entité doit prendre en considération IAS 2, IAS 16 et IAS 36 *Dépréciation d'actifs*.

Subventions publiques

- 34 **Une subvention publique sans conditions concernant un actif biologique évalué à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente doit être comptabilisée en résultat net lorsque, et seulement lorsque, la subvention publique devient une créance acquise.**
- 35 **Si une subvention publique concernant un actif biologique, évalué à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente, est soumise à condition, y compris lorsque la subvention publique impose à l'entité de ne pas s'engager dans des activités agricoles spécifiées, l'entité doit comptabiliser la subvention publique en résultat net lorsque, et uniquement lorsque, les conditions liées à la subvention publique sont satisfaites.**
- 36 Les termes et conditions des subventions publiques sont variables. Par exemple, une subvention peut imposer à une entité de cultiver en un lieu donné pendant cinq ans et l'obliger à rembourser l'intégralité de la subvention si elle cesse de cultiver avant la fin de la période de cinq ans. Dans ce cas, la subvention publique n'est pas comptabilisée en résultat net tant que la période de cinq ans n'est pas écoulée. Toutefois, si les termes de la subvention publique stipulent qu'une partie de celle-ci peut être conservée sur la base du temps écoulé, l'entité comptabilise cette partie en résultat net au prorata du temps écoulé.
- 37 Si une subvention publique est liée à un actif biologique évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur (voir paragraphe 30), on applique IAS 20.
- 38 La présente norme impose un traitement différent de celui imposé par IAS 20, si une subvention publique est liée à un actif biologique évalué à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente ou si une subvention publique impose qu'une entité ne s'engage pas dans une activité agricole spécifique. IAS 20 ne s'applique qu'à une subvention publique liée à un actif biologique évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Informations à fournir

- 39 [Supprimé]

Informations générales

- 40** Une entité doit indiquer le profit total ou la perte totale provenant, pour la période considérée, de la comptabilisation initiale des actifs biologiques et des produits agricoles et de la variation de la juste valeur des actifs biologiques diminuée des coûts de la vente.
- 41** Une entité doit fournir une description de chaque groupe d'actifs biologiques.
- 42** Les informations à fournir exigées par le paragraphe 41 peuvent prendre la forme d'une description narrative ou quantifiée.
- 43** L'entité est invitée à fournir une description quantifiée de chaque groupe d'actifs biologiques, en distinguant les actifs biologiques consommables et producteurs ou en distinguant les actifs biologiques adultes et immatures, s'il y a lieu. Par exemple, une entité peut indiquer les valeurs comptables des actifs biologiques consommables et des actifs biologiques producteurs par groupe. L'entité peut de plus ventiler ces valeurs comptables entre actifs adultes et immatures. Ces distinctions donnent des informations qui peuvent être utiles pour apprécier l'échéancier des flux de trésorerie futurs. L'entité doit indiquer sur quelle base sont faites ces distinctions.
- 44** Les actifs biologiques consommables sont ceux qui doivent être récoltés comme produits agricoles ou vendus comme actifs biologiques. Les exemples d'actifs biologiques consommables sont les cheptels destinés à la production de viande, les cheptels retenus en vue de la vente, les poissons dans des piscicultures, les récoltes telles que celles du maïs ou du blé et les arbres cultivés pour le bois. Les actifs biologiques producteurs sont ceux autres que les actifs biologiques consommables, par exemple, des cheptels producteurs de lait, des vignes, des arbres fruitiers et des arbres dont une partie est coupée pour du bois de chauffage alors que l'arbre reste sur pied. Les actifs biologiques producteurs ne sont pas des produits agricoles, mais plutôt des produits auto-régénérants.
- 45** Les actifs biologiques peuvent être classés soit en actifs biologiques adultes, soit en actifs biologiques immatures. Les actifs biologiques adultes sont ceux qui ont atteint le stade récoltable (pour les actifs biologiques consommables) ou qui peuvent supporter des récoltes successives (pour des actifs biologiques producteurs).
- 46** Une entité doit communiquer les informations suivantes (à moins qu'elles ne soient déjà indiquées par ailleurs dans les états financiers) :
- (a) la nature de ses activités pour chacun des groupes d'actifs biologiques ; et
 - (b) les évaluations ou estimations non financières des quantités physiques de :
 - (i) chaque groupe d'actifs biologiques de l'entité à la fin de la période, et
 - (ii) la production de produits agricoles au cours de la période.
- 47-48** [Supprimés]
- 49** Une entité doit fournir les informations suivantes :
- (a) l'existence et les valeurs comptables d'actifs biologiques dont la propriété est soumise à restrictions et dont les valeurs comptables des actifs biologiques sont donnés en nantissement de dettes ;
 - (b) le montant des engagements pour le développement ou l'acquisition d'actifs biologiques ; et
 - (c) les stratégies de gestion des risques financiers liés à l'activité agricole.
- 50** Une entité doit présenter un rapprochement des variations de la valeur comptable des actifs biologiques entre le début et la fin de la période considérée. Le rapprochement doit comprendre :
- (a) le profit ou la perte provenant des variations de la juste valeur diminuée des coûts de la vente ;
 - (b) les augmentations dues aux achats ;
 - (c) les diminutions attribuables aux ventes et aux actifs biologiques classés comme détenus en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 ;
 - (d) les diminutions dues aux récoltes ;
 - (e) les augmentations résultant de regroupements d'entreprises ;
 - (f) des écarts de change nets provenant de la conversion des états financiers dans une autre monnaie de présentation et de la conversion d'un établissement à l'étranger dans la monnaie de présentation de l'entité présentant l'information financière ; et
 - (g) autres variations.

- 51 La juste valeur diminuée des coûts de la vente d'un actif biologique peut varier à la fois à cause de changements physiques et de variations des prix de marché. L'indication séparée des variations de prix et des changements physiques est utile pour évaluer la performance de la période considérée et les perspectives d'avenir et tout particulièrement lorsqu'il existe un cycle de production de plus d'une année. En de tels cas, une entité est invitée à indiquer, par groupe ou autrement, le montant de la variation de la juste valeur diminuée des coûts de la vente, compris dans le résultat net, dû à des changements physiques et à des variations de prix. Ces informations sont généralement moins utiles lorsque le cycle de production est inférieur à un an (par exemple, lorsqu'il s'agit d'élevages de poulets ou de cultures céréalières).
- 52 La transformation biologique entraîne plusieurs types de changements physiques : croissance, appauvrissement, production et procréation, chacun étant observable et quantifiable. Chacun de ces changements physiques va directement influencer les avantages économiques futurs. Une variation de la juste valeur d'un actif biologique due à la récolte est aussi un changement physique.
- 53 L'activité agricole est souvent exposée aux risques de maladie, du climat et à d'autres risques naturels. Si un événement se produit qui donne lieu à un élément de produits ou de charges significatif, la nature et le montant de cet élément sont indiqués selon IAS 1 *Présentation des états financiers*. Des exemples de tels événements sont l'apparition d'une maladie virulente, une inondation, des gelées ou sécheresses importantes et une invasion d'insectes.

Informations complémentaires concernant les actifs biologiques lorsque la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable

- 54 **Si une entité évalue des actifs biologiques à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur (voir paragraphe 30) à la fin de la période, elle devra fournir les informations suivantes concernant ces actifs biologiques :**
- (a) **une description des actifs biologiques ;**
 - (b) **une explication de la raison pour laquelle la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable ;**
 - (c) **si possible, l'intervalle d'estimations à l'intérieur duquel il est hautement probable que la juste valeur se situe ;**
 - (d) **le mode d'amortissement utilisé ;**
 - (e) **les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés ; et**
 - (f) **la valeur brute comptable et le cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de la période.**
- 55 **Si pendant la période considérée, une entité évalue des actifs biologiques à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur (voir paragraphe 30), elle devra indiquer tout profit ou perte comptabilisé lors de la cession de ces actifs biologiques, et le rapprochement imposé au paragraphe 50 devra indiquer séparément les montants associés à ces actifs biologiques. De plus, le rapprochement devra inclure les montants suivants liés à ces actifs biologiques et comptabilisés en résultat net :**
- (a) **pertes de valeur ;**
 - (b) **reprises de pertes de valeur ; et**
 - (c) **amortissements.**
- 56 **Si la juste valeur d'actifs biologiques qui ont précédemment été évalués à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur devient évaluable de façon fiable pendant la période considérée, l'entité devra fournir les informations suivantes pour ces actifs biologiques :**
- (a) **une description des actifs biologiques ;**
 - (b) **une explication de la raison pour laquelle la juste valeur est devenue évaluable de façon fiable ; et**
 - (c) **l'effet de ce changement.**

Subventions publiques

- 57 **Une entité doit indiquer les points suivants liés à l'activité agricole couverte par la présente norme :**
- (a) **la nature et l'étendue des subventions publiques comptabilisées dans les états financiers ;**
 - (b) **les conditions non remplies et toute autre éventualité relative à des subventions publiques ; et**

- (c) les diminutions significatives attendues du montant des subventions publiques.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

- 58 La présente norme s'applique aux états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2003. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique la présente norme à des périodes ouvertes avant le 1^{er} janvier 2003, elle doit l'indiquer.
- 59 La présente norme n'établit pas de dispositions transitoires spécifiques. L'adoption de la présente norme est comptabilisée selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.
- 60 La publication d'*Améliorations des IFRS*, en mai 2008, a donné lieu à la modification des paragraphes 5, 6, 17, 20 et 21, et à la suppression du paragraphe 14. L'entité doit appliquer ces modifications à titre prospectif pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique les modifications à une période antérieure, elle doit l'indiquer.
- 61 La publication d'IFRS 13, en mai 2011, a donné lieu à la modification des paragraphes 8, 15, 16, 25 et 30 et à la suppression des paragraphes 9, 17 à 21, 23, 47 et 48. L'entité qui applique IFRS 13 doit appliquer ces modifications.