

Document de travail

Conseil des normes comptables

Agriculture

Décembre 2015

**DATE LIMITE DE RÉCEPTION DES COMMENTAIRES ADRESSÉS
AU CNC : LE 19 MAI 2016**

Pour vous faciliter la tâche, un [formulaire de réponse](#) au CNC en format PDF a été mis en ligne avec le document. Si vous le préférez, vous pouvez faire parvenir vos commentaires par courriel (en format Word) à ed.accounting@cpacanada.ca, à l'attention de :

Rebecca Villmann, CPA, CA,
CPA (Illinois)
Directrice, Normes comptables
Conseil des normes comptables
277, rue Wellington Ouest
Toronto (Ontario) M5V 3H2

Le présent document de travail est publié par le Conseil des normes comptables (CNC). Le CNC est constitué de personnes bien au fait de l'établissement et de l'utilisation des états financiers, qui proviennent d'entreprises, de cabinets d'expertise comptable et des milieux universitaires. Tous les membres siègent à titre personnel et non en tant que représentants de leur employeur ou de leur organisation.

Nous vous invitons à nous faire parvenir par écrit, en votre propre nom ou au nom de votre organisation, vos commentaires sur le contenu du document de travail.

Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils expliquent clairement les points soulevés et qu'ils comportent des suggestions précises quant à la ligne de conduite à adopter, avec motifs à l'appui. Les commentaires reçus par le CNC, à l'exception de ceux dont l'auteur aura expressément demandé la confidentialité, pourront être consultés sur le site Web peu après la date limite de réception des commentaires.

Aperçu

Pourquoi le CNC entreprend-il ce projet?

Le Conseil des normes comptables (CNC) a appris qu'en raison d'un manque d'indications précises faisant autorité, la comptabilisation des actifs biologiques (soit les animaux et les plantes vivants) et des produits agricoles (soit les produits récoltés des actifs biologiques des entreprises) par les entreprises à capital fermé faisait l'objet d'un foisonnement de pratiques, source de difficultés pour les parties prenantes du secteur agricole.

Au cours de l'élaboration des Normes comptables pour les entreprises à capital fermé, le CNC a envisagé la publication d'indications faisant autorité sur la comptabilité agricole. Or, il a conclu que compte tenu du temps requis pour rédiger de telles indications et du besoin plus pressant, à court terme, de normes comptables pour les entreprises à capital fermé, il allait devoir attendre que les normes de la Partie II du Manuel de CPA Canada – Comptabilité aient été publiées et appliquées depuis un certain temps avant d'entreprendre un projet à cet égard.

Le secteur agricole joue un rôle important dans l'économie canadienne et regroupe des activités très diverses. Selon Statistique Canada, en 2011, les secteurs agricole et agroalimentaire représentaient 8 % du PIB canadien, soit 101,1 milliards de dollars, et le nombre d'entreprises agricoles s'élevait à 205 730¹.

Quel est l'objectif du présent document de travail?

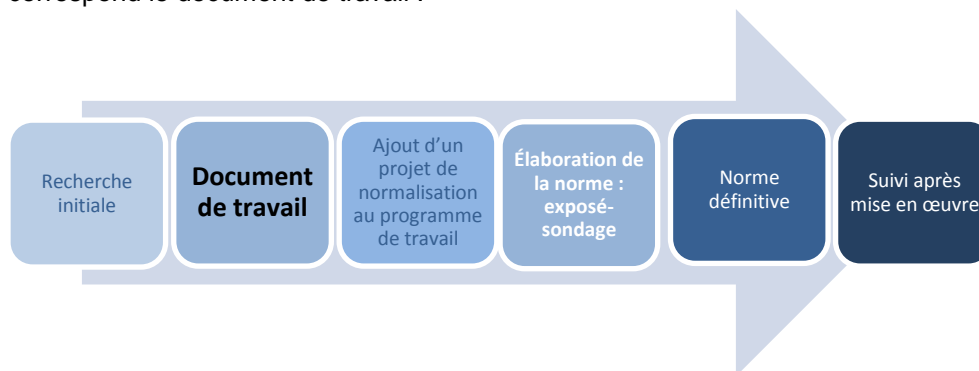
Le présent document de travail vise à susciter des commentaires de la part d'un vaste éventail de parties prenantes, plus particulièrement de celles œuvrant dans le secteur agricole. Ces commentaires aideront le CNC à décider s'il élaborera — soit en publiant de nouvelles normes ou en modifiant des normes existantes — des indications faisant autorité sur la comptabilisation des actifs biologiques et des produits agricoles par les entreprises à capital fermé et, le cas échéant, à déterminer les questions à résoudre et les solutions possibles.

Quelles sont les prochaines étapes de ce projet?

Le CNC examinera les commentaires reçus en réponse au présent document de travail et décidera de continuer ou non avec le projet d'élaboration d'indications faisant autorité. S'il décide de continuer, il publiera pour commentaires, conformément à sa [procédure officielle](#), un exposé-sondage proposant l'apport de modifications aux Normes comptables pour les entreprises à capital fermé. Le tableau ci-après montre à

¹ Les données de 2011 de Statistique Canada étaient les plus récentes disponibles au moment de l'élaboration du présent document de travail. Ces chiffres englobent les entreprises à capital ouvert et à capital fermé. Par ailleurs, le CNC croit savoir que la plupart des entreprises agricoles au Canada sont à capital fermé.

quelle étape (chacune comportant une consultation) de la procédure officielle correspond le document de travail :



Au terme de chaque consultation, le CNC se penche sur tous les commentaires reçus et examine les questions soulevées, y compris dans les points de vue préliminaires.

Élaboration du présent document de travail

Le CNC a réalisé un important travail de recherche concernant :

- a) l'environnement de l'information financière du secteur agricole;
- b) les questions à traiter;
- c) les points de vue des parties prenantes sur ces questions.

Aux fins de cette recherche, le CNC a tenu des discussions partout au pays avec une multitude de préparateurs, de praticiens et de créanciers qui interviennent dans différentes activités liées au secteur agricole. Les résultats de la recherche font partie intégrante du présent document de travail.

Compte tenu des résultats de la recherche et des consultations qui ont été menées jusqu'à maintenant, le document de travail :

- a) désigne les principales questions qui devraient être traitées selon le CNC;
- b) analyse les avantages et les inconvénients des différentes approches proposées concernant ces questions;
- c) présente les prises de position préliminaires du CNC sur chaque question.

Prises de position préliminaires

Le présent document de travail expose les prises de position préliminaires du CNC sur chaque question. Ces points de vue se fondent sur les informations recueillies au cours des consultations menées jusqu'à présent auprès des parties prenantes, et pourraient changer à la lumière de commentaires ultérieurs.

Appel à commentaires

Le présent document de travail vise à obtenir de plus amples commentaires des parties prenantes. Bien que la recherche initiale aux fins de l'acquisition d'une compréhension des questions et d'une prise de connaissance du point de vue des parties prenantes soit maintenant terminée, le CNC invite les intéressés à formuler d'autres points de vue et commentaires sur tous les aspects du document de travail.

Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis. En cas de désaccord avec les points de vue préliminaires énoncés dans le document de travail, veuillez expliquer clairement le problème en cause et indiquer une solution possible, avec motifs à l'appui.

Le CNC invite les intéressés à formuler des commentaires sur tous les aspects du présent document de travail, mais favorise particulièrement ceux formulés en réponse aux questions énoncées ci-dessous :

1. Êtes-vous d'accord qu'il faudrait élaborer des indications faisant autorité sur la comptabilisation des actifs biologiques et des produits agricoles par les entreprises à capital fermé (voir l'Aperçu et les paragraphes 1 à 5)? Veuillez motiver votre réponse.
2. Êtes-vous d'accord avec l'énoncé de l'alinéa 3c) (selon lequel les prêteurs sont les principaux utilisateurs externes des états financiers dans le secteur agricole)? Veuillez motiver votre réponse. De plus, y a-t-il d'autres utilisateurs importants des états financiers dans ce secteur, et leurs besoins en matière d'information financière sont-ils différents de ceux des prêteurs?
3. Êtes-vous d'accord avec le champ d'application (par exemple, quant aux éléments qui en font partie ou qui n'en font pas partie) et les définitions proposés (voir les paragraphes 11 à 14)? Veuillez motiver votre réponse. Si vous n'êtes pas d'accord, quelles modifications proposeriez-vous, et pourquoi?
4. Êtes-vous d'accord que les questions soulevées au paragraphe 15 ne devraient pas être traitées dans le cadre du projet actuel? Veuillez motiver votre réponse. Si vous estimez qu'il faudrait traiter ces questions, comment recommanderiez-vous de le faire?
5. Êtes-vous d'accord avec la position préliminaire du CNC selon laquelle la comptabilisation d'un actif biologique devrait se faire lorsque la définition d'un actif ainsi que les critères de constatation énoncés dans le chapitre 1000, FONDAMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, sont respectés (voir les paragraphes 17 à 22)? Veuillez motiver votre réponse.
6. Êtes-vous d'accord avec la position préliminaire du CNC selon laquelle aucun choix de méthode comptable ne devrait être offert concernant l'évaluation des actifs

biologiques et des produits agricoles (voir le paragraphe 51)? Veuillez motiver votre réponse.

7. Êtes-vous d'accord avec la position préliminaire du CNC selon laquelle les cultures non récoltées devraient être évaluées au coût (voir les paragraphes 52 à 60)? Veuillez motiver votre réponse. De plus, comment établiriez-vous le coût?
8.
 - a) Êtes-vous d'accord avec la position préliminaire du CNC selon laquelle les produits agricoles devraient être évalués à la valeur actuelle lorsque certaines conditions sont respectées, et au coût lorsqu'elles ne le sont pas (voir les paragraphes 61 à 70)? Veuillez motiver votre réponse.
 - b) Quelles conditions devraient être respectées pour que les produits agricoles soient évalués à la valeur actuelle?
 - c) Comment établiriez-vous la valeur actuelle?
9.
 - a) Êtes-vous d'accord avec la position préliminaire du CNC selon laquelle les animaux destinés à la vente devraient être évalués à la valeur actuelle lorsque certaines conditions sont respectées, et au coût lorsqu'elles ne le sont pas (voir les paragraphes 71 à 78)? Veuillez motiver votre réponse.
 - b) Quelles conditions devraient être respectées pour que les animaux destinés à la vente soient évalués à la valeur actuelle?
 - c) Comment établiriez-vous la valeur actuelle?
10.
 - a) Êtes-vous d'accord avec la position préliminaire du CNC selon laquelle les animaux producteurs devraient être évalués au coût (voir les paragraphes 79 à 92)? Veuillez motiver votre réponse.
 - b) Comment établiriez-vous le coût?
 - c) Dans quelles situations devrait-on comptabiliser un amortissement, et quelle devrait en être la durée?
11. Quelles difficultés soulève la comptabilisation des actifs biologiques dans le cas des animaux dont l'utilisation change en cours de vie (par exemple, lorsqu'ils passent d'animaux producteurs à animaux destinés à la vente)?
12. Êtes-vous d'accord avec la position préliminaire du CNC selon laquelle les plantes productrices devraient être évaluées au coût (voir les paragraphes 93 à 99)? Veuillez motiver votre réponse. De plus, comment établiriez-vous le coût?
13. Êtes-vous d'accord avec la position préliminaire du CNC selon laquelle la dépréciation devrait être évaluée selon les mêmes modèles que pour les actifs à court terme et les actifs à long terme, selon le cas (voir les paragraphes 100 à 106)? Veuillez motiver votre réponse.

-
14. Êtes-vous d'accord avec la position préliminaire du CNC selon laquelle la présentation devrait se fonder sur les indications du chapitre 1510, ACTIF ET PASSIF À COURT TERME (voir les paragraphes 107 à 111)? Veuillez motiver votre réponse. De plus, faudrait-il élaborer des indications spécifiques sur cette question?
 15. Êtes-vous d'accord avec les obligations d'information proposées décrites au paragraphe 115? Veuillez motiver votre réponse. Y a-t-il d'autres obligations d'information, y compris parmi celles mentionnées au paragraphe 116, dont l'ajout devrait être envisagé?
 16. Y a-t-il selon vous d'autres questions, qui ne sont pas abordées dans le présent document de travail? Dans l'affirmative, de quelles questions s'agit-il et comment devraient-elles être traitées?
 17. Êtes-vous d'accord avec les résultats de l'analyse des effets présentés aux paragraphes 120 et 121? Veuillez motiver votre réponse. Si vous n'êtes pas d'accord, quels autres effets devraient être indiqués, et pourquoi?

Pour vous faciliter la tâche, un [formulaire de réponse](#) en format PDF a été mis en ligne avec le document. Vous pouvez, pendant ou après la saisie de vos commentaires, enregistrer le formulaire pour consultation future. Si vous le préférez, vous pouvez faire parvenir vos commentaires par courriel (de préférence en format Word) à ed.accounting@cpacanada.ca.

Agriculture

Table des matières

Résumé des résultats de recherche	1-5
Exigences comptables actuelles	6-10
Exigences canadiennes.....	6-9
Exigences internationales.....	10
Champ d'application et définitions.....	11-15
Questions n'entrant pas dans le champ d'application du projet	15
Analyse des questions.....	16-118
Comptabilisation d'un actif biologique	17-22
Évaluation	23-99
Valeur actuelle.....	27-35
Valeur actuelle lorsque certaines conditions sont respectées	36-38
Valeur assurée	39-43
Coût historique	44-50
Choix de méthode comptable.....	51
Cultures non récoltées.....	52-60
Produits agricoles.....	61-70
Animaux destinés à la vente	71-78
Animaux producteurs.....	79-92
Plantes productrices	93-99
Dépréciation.....	100-106
Présentation.....	107-111
Informations à fournir.....	112-118
Analyse des effets	119-122
Comparaison entre les exigences comptables et les prises de position préliminaires.....	Annexe A
Extraits des chapitres 1000, 3031 et 3061 de la Partie II du Manuel de CPA Canada – Comptabilité.....	Annexe B
Extraits d'IAS 2 et d'IAS 41 de la Partie I du Manuel de CPA Canada – Comptabilité.....	Annexe C
Extraits de l'Accounting Standards Codification du FASB Topic 905	Annexe D

RÉSUMÉ DES RÉSULTATS DE RECHERCHE

- 1 Avant d'entreprendre ses délibérations sur le secteur agricole, le CNC a réalisé une recherche pour :
 - a) confirmer la nécessité d'indications faisant autorité;
 - b) obtenir des commentaires initiaux sur la façon dont les indications devraient être élaborées;
 - c) en savoir plus sur les questions à résoudre et les pratiques comptables existantes;
 - d) solliciter les points de vue des parties prenantes sur les solutions envisageables.
- 2 D'un bout à l'autre du pays, des échanges ont eu lieu avec des parties prenantes possédant de l'expérience dans différentes activités liées au secteur agricole. Ces échanges ont permis au CNC d'acquérir une compréhension des questions et des pratiques actuelles, ainsi que des points de vue des parties prenantes¹. Le tableau ci-dessous montre le nombre de parties prenantes consultées dans chaque région, par catégorie.

Catégorie de parties prenantes	Emplacement géographique ²				
	Ouest	Centre	Est	National	Total
Créanciers	19	3	11	12	45
Préparateurs	10	25	7	3	45
Praticiens	70	9	31	30	140
Total	99	37	49	45	230
Pourcentage	43 %	16 %	21 %	20 %	100 %

Les créanciers comprennent les prêteurs bancaires et les autres créanciers garantis, comme des bailleurs. Les utilisateurs consultés étaient des prêteurs travaillant à différents échelons, allant des hauts responsables aux agents de première ligne entretenant des relations directes avec les entités.

Les préparateurs comprennent les dirigeants et les propriétaires d'entreprises, qui sont responsables des états financiers.

Les praticiens sont les personnes (par exemple, les professionnels comptables en exercice) qui fournissent des services de certification ou des services-conseils.

-
- ¹ En plus de tenir des conférences téléphoniques, le CNC a organisé des rencontres dans les villes suivantes : Abbotsford, Edmonton, Halifax, Kelowna, Lethbridge, Montréal, Québec, Regina et Winnipeg.
 - ² L'« Ouest » comprend le Manitoba et les provinces situées plus à l'ouest, le « Centre » comprend l'Ontario et l'« Est » comprend le Québec et les provinces situées plus à l'est. « National » désigne les rencontres de consultation menées dans une région (souvent le Centre), mais avec des groupes composés de parties prenantes de l'ensemble du Canada.

-
- 3 À l'issue de ses échanges avec les parties prenantes, le CNC a établi les constats généraux suivants :
- a) *Besoin d'indications* — Les travaux de recherche menés sur le sujet ont entre autres consisté à demander l'avis des parties prenantes sur le besoin d'indications faisant autorité. Presque toutes se sont prononcées pour l'élaboration de telles indications, compte tenu de la nécessité de disposer d'états financiers qui fournissent des informations pertinentes, fiables et comparables d'une entreprise à l'autre. L'actuelle absence d'indications faisant autorité entraîne un foisonnement des pratiques, ce qui occasionne des difficultés pour de nombreuses parties prenantes. Les créanciers ont souligné que ce foisonnement créait des problèmes de comparabilité entre les entités, et qu'ils devaient se spécialiser pour comprendre le fonctionnement du secteur afin de pouvoir traiter avec les entreprises agricoles. Certains préparateurs ont aussi fait remarquer que le foisonnement des pratiques rendait difficile les comparaisons entre les entités, notamment pour établir des étalons sectoriels. Les praticiens ont quant à eux indiqué que l'absence d'indications faisant autorité les obligeait à poser des jugements concernant la façon de comptabiliser différents actifs biologiques. Les quelques parties prenantes qui n'estimaient pas nécessaire d'élaborer des indications faisant autorité ont dit qu'elles ne percevaient aucun foisonnement des pratiques qui aurait occasionné des problèmes importants.
 - b) *Évolution de l'environnement* — Les parties prenantes ont relevé trois grands changements :
 - i) *Regroupement des activités* — De nombreuses parties prenantes ont remarqué qu'un nombre important de regroupements s'opéraient dans bien des branches du secteur agricole, de sorte que certaines entreprises atteignent une taille considérable. Selon le Recensement de l'agriculture de 2011, le nombre d'exploitations agricoles au Canada n'a cessé de diminuer, et leur taille moyenne, de croître, depuis 1941, reflet de la tendance au regroupement dans ce secteur. Les discussions avec les créanciers ont montré que le regroupement des entreprises agricoles entraînait une hausse de la demande de capitaux externes, ce qui occasionne une demande accrue d'états financiers conformes aux PCGR.
 - ii) *Complexité accrue des opérations réalisées par les entreprises* — Les parties prenantes ont aussi été nombreuses à souligner la tendance des entreprises agricoles à réaliser des opérations d'une complexité accrue. Par exemple, les producteurs font de plus en plus l'acquisition de contrats à terme normalisés et d'autres instruments dérivés.

- iii) *Avancées technologiques* — Plusieurs parties prenantes ont souligné le fait que les avancées technologiques facilitaient pour beaucoup de producteurs la cueillette d'informations, par exemple sur la quantité de semences ou d'engrais utilisée et sur la taille des récoltes.
- c) *Utilisateurs des états financiers* — Selon les consultations menées jusqu'à maintenant auprès des parties prenantes, le CNC croit comprendre que les créanciers (comme les prêteurs bancaires et les bailleurs) sont les principaux utilisateurs externes des états financiers dans le secteur agricole. Certaines parties prenantes ont souligné que des organismes publics consultaient les états financiers pour diverses raisons. Le CNC a fait remarquer que, comme l'Agence du revenu du Canada, ces organismes étaient en mesure de demander toutes les informations financières qu'ils voulaient. Ils ne sont donc pas considérés comme des utilisateurs externes aux fins de l'information financière à usage général, sauf lorsqu'ils fournissent des ressources à l'entreprise. Selon les commentaires des parties prenantes, les investisseurs en capital de risque ou en capital-investissement sont très rares dans le secteur agricole, et semblent surtout s'intéresser aux activités postérieures à la récolte (c'est-à-dire celles menées lorsque l'actif n'est plus un actif biologique).
- d) *Appui sur les états financiers* — Comme ceux des entreprises à capital fermé d'autres secteurs, les créanciers du secteur agricole ne s'appuient sur les états financiers pour décider d'octroyer ou non un prêt que si le montant de crédit dépasse un certain seuil, celui-ci variant d'un établissement de crédit à l'autre. Or, de façon générale, ce seuil est beaucoup plus élevé pour les entreprises du secteur agricole que pour les entreprises à capital fermé d'autres secteurs. Par exemple, le prêteur d'une entreprise à capital fermé n'appartenant pas au secteur agricole peut exiger des états financiers conformes aux PCGR pour un prêt excédant un ou deux millions de dollars, tandis que ce montant peut aller jusqu'à cinq millions de dollars dans le secteur agricole, et même jusqu'à dix millions de dollars, selon certaines parties prenantes. Compte tenu des commentaires formulés par les créanciers, le CNC croit comprendre qu'un tel écart dans les pratiques d'octroi de prêts résulte en partie du fait que nombre d'entreprises agricoles sont fortement capitalisées. En raison de ces seuils élevés, une moins grande proportion d'entreprises applique les PCGR dans le secteur agricole que parmi les autres entreprises à capital fermé. Le CNC est cependant convaincu des avantages de l'uniformisation des méthodes d'évaluation appliquées, que le prêteur exige un avis au lecteur, un rapport d'examen ou un rapport d'audit.
- e) *Utilisation actuelle des états financiers* — L'analyse des états financiers par les créanciers comprend habituellement l'appréciation des flux de

trésorerie, du fonds de roulement et du ratio emprunts/capitaux propres de l'entreprise. Les créanciers effectuent des analyses comparatives par rapport aux entreprises qui réalisent des activités semblables, ainsi qu'aux entreprises du secteur agricole en général. Ils s'intéressent aussi aux informations qui concernent les risques (comme celles concernant la surface cultivée, le rendement prévu, le rendement historique et les caractéristiques qualitatives des actifs biologiques). Certains praticiens ont indiqué que les clauses restrictives des contrats d'emprunt se fondaient souvent sur la valeur actuelle des actifs biologiques.

- f) *Méthodes d'évaluation* — L'évaluation à la valeur actuelle et l'évaluation au coût sont les deux principales méthodes d'évaluation appliquées dans la pratique. Quelques parties prenantes ont souligné que l'on utilisait parfois la valeur assurée pour certains actifs biologiques, plus particulièrement les cultures annuelles. Le tableau ci-après donne un aperçu de la pratique actuelle :

Actif	Par groupe de parties prenantes			Dans l'ensemble
	Créanciers	Préparateurs	Praticiens	Méthode appliquée par la majorité
Cultures non récoltées (p. ex. : le maïs, le bois, les produits de pépinière)				
	L'utilisation du coût historique fait l'objet d'un appui important. Les créanciers ont souligné qu'ils accordaient peu de valeur aux cultures sur pied.	La majorité appuie l'utilisation du coût historique. La valeur assurée et la valeur actuelle reçoivent aussi un certain appui, mais les modèles utilisés pour déterminer la valeur actuelle sont jugés complexes.	Appui important accordé au coût historique. La valeur assurée fait l'objet d'un certain usage pour les cultures annuelles. Il est entendu que la détermination de la valeur actuelle peut être une lourde tâche.	Coût
Produits agricoles (p. ex. : le grain, les fruits, les œufs, la laine)				
	L'utilisation de la valeur nette de réalisation est acceptée, mais certains se demandent pourquoi ces stocks ne sont pas évalués de la même manière que les autres.	La majorité appuie le recours à la valeur nette de réalisation.	De l'avis général, la valeur nette de réalisation fournit l'information la plus pertinente, en plus d'être facile à calculer.	Valeur nette de réalisation
Animaux destinés à la vente (par ex. : les bovins de boucherie, les poulets, les porcins)				

	Les avis sont partagés concernant l'évaluation; certains appuient l'utilisation du coût et d'autres, de la valeur nette de réalisation.	Les avis sont partagés concernant les animaux immatures; certains appuient l'utilisation du coût et d'autres, de la valeur nette de réalisation. La majorité évalue les animaux prêts pour le marché à la valeur nette de réalisation.	Le coût et la valeur nette de réalisation reçoivent tous deux des appuis. Par contre, beaucoup de parties prenantes s'inquiètent de l'effort que nécessiterait une évaluation au coût.	Coût et valeur nette de réalisation
Animaux producteurs (p. ex. : les bovins laitiers, les bovins de boucherie)				
	De l'avis général, les actifs biologiques producteurs devraient être évalués au coût, comme les autres immobilisations.	Dans certaines industries, le coût reçoit l'appui de la majorité, tandis qu'il en est de même de la valeur nette de réalisation dans d'autres industries.	Certains appuient l'utilisation du coût historique, soulignant que cette utilisation pouvait se faire sans engager de coûts ou d'efforts déraisonnables. D'autres, indiquant que le coût était d'application difficile, appuient l'utilisation de la valeur nette de réalisation.	Coût et valeur nette de réalisation
Plantes productrices (p. ex. : les arbres fruitiers, les ceps de vigne)				
	De l'avis général, les actifs biologiques producteurs devraient être évalués au coût, comme les autres immobilisations.	La majorité appuie l'utilisation du coût.	Appui accordé à l'utilisation du coût.	Coût

La détermination d'une base d'évaluation pour les produits agricoles, les animaux destinés à la vente et les animaux producteurs est l'un des aspects les plus controversés du projet.

- 4 Le foisonnement des pratiques mentionné à l'alinéa 3a) existe depuis un certain temps. Depuis 1986, quatre groupes d'étude des États-Unis et du Canada ont examiné les problèmes d'information financière et de comptabilité dans le secteur agricole. Au Canada, les plus récents travaux en ce sens ont mené à la publication d'une série de huit brochures, chacune propre à une branche de ce secteur. Ces brochures, qui fournissent des indications ne faisant pas autorité sur la façon d'établir le coût par catégorie d'actif, ont été publiées à compter de 1998 par l'ICCA³ (maintenant CPA Canada) et le Conseil canadien de la gestion d'entreprise agricole (CCGEA) (maintenant Gestion agricole du Canada). Indiquant que le foisonnement des pratiques est un problème sérieux, elles visent notamment à y remédier pour accroître la comparabilité entre les entreprises. Les résultats de la recherche menée dans le cadre du projet actuel donnent à penser que les indications publiées par CPA Canada et Gestion

³ L'une des organisations unifiées au sein de CPA Canada.

agricole du Canada⁴ n'ont pas été mises en œuvre dans de nombreuses régions du pays.

- 5 De façon générale, l'apport de modifications aux Normes comptables pour les entreprises à capital fermé est envisagé lorsque des avantages importants y sont associés. Bien que le CNC croie que le foisonnement des pratiques mentionné à l'alinéa 3a) témoigne d'un besoin d'indications faisant autorité sur la comptabilisation des actifs biologiques et des produits agricoles, il aimerait confirmer ce besoin.

Question 1 : Êtes-vous d'accord qu'il faudrait élaborer des indications faisant autorité sur la comptabilisation des actifs biologiques et des produits agricoles par les entreprises à capital fermé? Veuillez motiver votre réponse.

Question 2 : Êtes-vous d'accord avec l'énoncé de l'alinéa 3c) (selon lequel les prêteurs sont les principaux utilisateurs externes des états financiers dans le secteur agricole)? Veuillez motiver votre réponse. De plus, y a-t-il d'autres utilisateurs importants des états financiers dans ce secteur, et leurs besoins en matière d'information financière sont-ils différents de ceux des prêteurs?

EXIGENCES COMPTABLES ACTUELLES

Exigences canadiennes

- 6 Les chapitres 3031, STOCKS, et 3061, IMMOBILISATIONS CORPORELLES, font appel au coût comme base d'évaluation. Toutefois, le chapitre 3031 mentionne l'exception suivante en ce qui concerne les stocks agricoles :
- .04 Le présent chapitre ne s'applique pas à l'évaluation des stocks :
- a) détenus par les producteurs de produits agricoles et forestiers, de produits agricoles après récolte et de minéraux et de produits d'origine minérale, dans la mesure où ils sont évalués à la valeur nette de réalisation selon des pratiques bien établies dans ces secteurs d'activité. Lorsque ces stocks sont évalués à la valeur nette de réalisation, les variations de cette valeur sont comptabilisées dans le résultat net de la période au cours de laquelle la variation est intervenue;
[...]
 - c) d'animaux et de plantes vivants (actifs biologiques) et du produit récolté des actifs biologiques (produit agricole) de l'entité. Le présent chapitre s'applique toutefois aux produits qui résultent de la transformation après récolte tels que les aliments transformés, le fil et le bois.

⁴ Les ouvrages publiés par CPA Canada et Gestion agricole du Canada se trouvent sur la [page du projet](#) sous Documents et informations connexes.

.05 À certains stades de la production, les stocks visés à l'alinéa 3031.04 a) sont évalués à la valeur nette de réalisation. C'est le cas, par exemple, au moment de la récolte des produits agricoles ou de l'extraction de minéraux, lorsque la vente est assurée en vertu d'un contrat à terme de gré à gré ou d'une garantie de l'État ou lorsqu'un marché actif existe et que le risque de mévente est négligeable. Ces stocks ne sont exclus que des obligations d'évaluation du présent chapitre.

- 7 Cette exception se retrouve dans les dispositions correspondantes des Normes internationales d'information financière (IFRS) de la Partie I du Manuel de CPA Canada – Comptabilité, plus précisément dans la Norme comptable internationale (IAS) 2 *Stocks*. Elle a été intégrée aux PCGR canadiens en 2004, dans les normes comptables prébasculément, lors de l'adoption du chapitre 3031 à des fins de convergence avec IAS 2⁵. Aux fins de l'élaboration du chapitre 3031, le CNC avait mené des recherches afin de déterminer quels secteurs d'activité évaluaient leurs stocks sur une base autre que le coût. Il avait alors constaté que certains stocks agricoles étaient évalués à la juste valeur ou à une valeur dérivée, telle que la valeur nette de réalisation. Ainsi, l'exception comprise dans le chapitre 3031 visait simplement à refléter dans la norme les pratiques d'un secteur d'activité et ne résulte pas d'un examen préalable des besoins des parties prenantes. Des extraits des chapitres 3031 et 3061 se trouvent à l'[Annexe B](#).
- 8 L'application d'une approche fondée sur le coût pour la comptabilisation des stocks a pour conséquence que le bilan présente le coût historique tandis que l'état des résultats présente des informations sur la rentabilité (par la comptabilisation du coût des marchandises vendues dans la même période et des produits tirés de la vente des stocks). Lorsque l'approche est fondée sur la valeur actuelle, le bilan présente la valeur actuelle tandis que l'état des résultats présente les variations de valeur. Les deux approches s'opposent (si l'on suppose l'absence de dépréciation) en ce que l'approche fondée sur le coût a pour effet qu'aucun profit n'est comptabilisé relativement à un élément des stocks tant que les risques et les avantages inhérents à sa propriété ne sont pas transférés (autrement dit, jusqu'au moment de la constatation des produits), tandis que l'approche fondée sur la valeur actuelle fait augmenter ou diminuer le profit au gré des variations de valeur tout au long du cycle de production et jusqu'au moment de la vente, moment auquel il ne reste à peu près plus de profit à comptabiliser.
- 9 Dans le cas des immobilisations corporelles, l'adoption d'une approche fondée sur le coût entraîne la présentation du coût historique au bilan et la constatation

⁵ La convergence entre le chapitre 3031 et IAS 2 faisait partie de l'ancienne stratégie du CNC concernant les entreprises ayant une obligation d'information du public, qui visait la convergence vers un ensemble unique de normes comptables internationales de grande qualité reconnues à l'échelle mondiale.

d'un amortissement au cours de la durée de vie utile de l'immobilisation. L'amortissement étant un processus d'affectation, et non d'évaluation, il a généralement une incidence uniforme sur le résultat au cours de la durée de vie utile de l'actif. En revanche, une approche de la comptabilisation des immobilisations corporelles fondée sur la valeur actuelle donne un résultat variable selon la valeur future de l'immobilisation. Si la valeur de l'immobilisation décroît au fil de son utilisation, le résultat sera ultimement le même que si l'on avait appliqué une approche fondée sur le coût. Toutefois, les deux approches ne donneront pas nécessairement le même résultat pour chaque période, tout dépendant de la mesure dans laquelle la variation de la valeur de l'immobilisation au fil du temps diffère de la dotation à l'amortissement selon l'approche fondée sur le coût. En revanche, si la valeur de l'immobilisation augmente, les hausses se refléteront progressivement dans les produits, avant la réalisation (lors de la vente de l'immobilisation) des flux de trésorerie qui s'y rattachent. Comme indiqué ci-dessus, l'approche fondée sur la valeur actuelle a pour conséquence que le bilan indique la valeur actuelle et que les hausses et les baisses de valeur sont comptabilisées en résultat.

Exigences internationales

- 10 Le CNC s'est penché sur les dispositions contenues dans les IFRS et dans les PCGR américains, dont l'[Annexe C](#) et l'[Annexe D](#) présentent des extraits pertinents, dans leur version en vigueur le 1^{er} janvier 2016. Le tableau ci-après donne un aperçu de ces dispositions, par principales catégories d'actifs.

Actif	IFRS	PCGR américains
Cultures non récoltées	Juste valeur diminuée des coûts de vente, sauf lorsque la juste valeur ne peut être déterminée de façon fiable	Coût, sauf en cas d'impossibilité
Produits agricoles	Au moment de la récolte : juste valeur diminuée des coûts de vente; après la récolte : coût ou valeur nette de réalisation, selon les pratiques établies conformément à IAS 2 <i>Stocks</i>	Au moment de la récolte : coût; après la récolte : coût ou prix de vente diminué des coûts de sortie estimatifs, si les conditions sont respectées
Animaux destinés à la vente	Juste valeur diminuée des coûts de vente, sauf lorsque la juste valeur ne peut être déterminée de façon fiable	Animaux en croissance destinés à la vente : coût; animaux adultes destinés à la vente : coût ou prix de vente diminué des coûts de sortie estimatifs, si les conditions sont respectées
Animaux producteurs	Juste valeur diminuée des coûts de vente, sauf lorsque la juste valeur ne peut être déterminée de façon fiable	Coût
Plantes productrices	Initialement au coût, puis selon le modèle du coût ou le modèle de la réévaluation, selon IAS 16 <i>Immobilisations corporelles</i>	Coût

Le tableau fait abstraction de la prise en compte de la dépréciation (par exemple par la méthode de la moindre valeur).

CHAMP D'APPLICATION ET DÉFINITIONS

- 11 Le CNC s'est penché sur le champ d'application et les définitions d'IAS 41 *Agriculture* et de l'Accounting Standards Codification Topic 905, *Agriculture*, du FASB des États-Unis. Il a convenu qu'IAS 41 était un bon point de départ pour l'examen des questions. En effet, les activités agricoles qui font l'objet du projet actuel ressemblent à celles dont traite IAS 41.
- 12 Le champ d'application et les définitions ont fait l'objet d'échanges avec les parties prenantes dans le cadre des activités de recherche. Les parties prenantes n'ont exprimé aucune réserve à l'endroit du champ d'application et des définitions d'IAS 41 et se sont dites pour leur utilisation. De nombreuses parties prenantes, surtout des praticiens, ont fait remarquer que l'adoption d'un champ d'application et de définitions semblables à celles d'IAS 41 contribuerait à réduire la confusion.
- 13 Le champ d'application d'IAS 41 inclut les produits agricoles au moment de la récolte, tandis que le CNC se propose d'inclure dans son projet l'ensemble des produits agricoles, ainsi que les plantes productrices, ces dernières étant comprises dans le champ d'application d'IAS 16 *Immobilisations corporelles*. Par conséquent, le champ d'application et les définitions proposés aux fins de l'examen des questions décrites dans le présent document de travail sont les suivants :

Champ d'application

Les indications s'appliqueraient à la comptabilisation :

- a) des actifs biologiques liés aux activités agricoles;
- b) des produits agricoles qui constituent les extrants de l'activité agricole de l'entreprise.

Définitions

L'**activité agricole** est la gestion par une entreprise 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'entreprise.

Un **animal producteur** est un animal vivant qui :

- a) est destiné à être utilisé dans la production ou la fourniture d'actifs biologiques ou de produits agricoles;
- b) est susceptible de produire des actifs biologiques ou des produits agricoles sur plus d'une période;

c) n'est pas destiné à la vente.

Une **plante productrice** est une plante vivante qui :

- a) est utilisée dans la production ou la fourniture de produits agricoles;
- b) est susceptible de produire des actifs biologiques ou des produits agricoles sur plus d'une période;
- c) n'a qu'une faible probabilité d'être vendue comme produit agricole, sauf à titre accessoire en tant que rebut.

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.

La **récolte** est le détachement du produit agricole d'un actif biologique ou l'arrêt des processus vitaux d'un actif biologique.

- 14 Pour entrer dans le champ d'application du projet, l'actif biologique doit être lié aux activités agricoles et le produit agricole doit constituer l'extrait de l'activité agricole de l'entreprise. Par conséquent, les produits agricoles achetés n'entrent pas dans le champ d'application du projet, mais demeurent dans celui du chapitre 3031. Par exemple, les achats d'une entreprise agricole, d'une minoterie ou d'une animalerie n'entreraient pas dans le champ d'application du projet. De plus, les produits qui résultent de la transformation après récolte entrent actuellement dans le champ d'application du chapitre 3031 et ne sont pas visés par le projet en cours. Le tableau ci-dessous (tiré du paragraphe 4 d'IAS 41) fait voir cette distinction : seules les deux premières colonnes entrent dans le champ d'application du projet.

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
Bovins laitiers	Lait	Fromage
Porcs	Carcasses	Saucisses, jambons
Cotonniers	Coton récolté	Fil, vêtements
Canne à sucre	Canne à sucre récoltée	Sucre

Actifs biologiques	Produits agricoles	Produits qui résultent de la transformation après récolte
Plants de tabac	Feuilles récoltées	Tabac traité
Théiers	Feuilles récoltées	Thé
Ceps de vignes	Raisins récoltés	Vin
Arbres fruitiers	Fruits récoltés	Fruits transformés
Palmiers à huile	Fruits récoltés	Huile de palme
Arbres à caoutchouc	Latex récolté	Articles en caoutchouc

Question 3 : Êtes-vous d'accord avec le champ d'application (par exemple, quant aux éléments qui en font partie ou qui n'en font pas partie) et les définitions proposés? Veuillez motiver votre réponse. Si vous n'êtes pas d'accord, quelles modifications proposeriez-vous, et pourquoi?

Questions n'entrant pas dans le champ d'application du projet

- 15 Les discussions avec les parties prenantes ont fait ressortir deux autres questions, exposées ci-après, que le CNC ne prévoit pas aborder dans le cadre du projet actuel. Les parties prenantes sont invitées à formuler des commentaires sur la nécessité de se pencher sur ces questions. Lorsqu'il élaborera son futur programme de travail concernant la Partie II, le CNC prendra ces commentaires en considération tout en tenant compte des autres nouveaux projets possibles. S'il décide d'entreprendre un projet pour résoudre l'une ou l'autre de ces questions (ou les deux), il devra mener de plus amples recherches.
- a) *Subventions gouvernementales* – L'aide gouvernementale liée aux dépenses en immobilisations est comptabilisée de différentes façons (c'est-à-dire qu'elle est soit déduite du coût des immobilisations en cause, soit reportée pour être amortie au même rythme que ces immobilisations), ce qui peut nuire à la comparabilité. Le chapitre 3800, AIDE GOUVERNEMENTALE, permet un choix de méthode comptable concernant les subventions liées à l'acquisition d'immobilisations. Le CNC n'a entendu parler d'aucun problème propre au secteur agricole concernant l'aide gouvernementale, ni de questions dont ne traite pas le chapitre 3800.
 - b) *Terrains et quotas* – Des parties prenantes se sont dites d'avis que les terrains et les quotas (comme les quotas de production dans les secteurs de la volaille et de la production laitière) devraient être évalués à la valeur actuelle, parce que leur évaluation au coût ne fournit pas d'informations utiles aux utilisateurs des états financiers. Dans bien des cas, en effet, les

informations qui résultent de l'évaluation au coût ne sont pas indicatives de la valeur actuelle. Cependant, en ce qui concerne les terrains, la plupart des créanciers ont indiqué disposer de processus d'évaluation internes pour en déterminer la valeur aux fins de l'octroi de prêts. Quant aux quotas, leur valeur actuelle est facile à obtenir puisqu'ils sont négociés sur des marchés provinciaux. Les créanciers ont souligné qu'ils ajustaient habituellement les chiffres fournis dans les états financiers pour qu'ils reflètent la valeur actuelle des terrains et des quotas, et qu'ils feraient leurs propres calculs même si les états financiers l'indiquaient déjà, car ils préfèrent déterminer la valeur eux-mêmes. La question de l'évaluation des terrains et des actifs incorporels divers n'est pas spécifique au secteur agricole : le besoin d'une approche fondée sur la valeur actuelle a déjà été exprimé par des parties prenantes d'autres secteurs d'activité.

Question 4 : Êtes-vous d'accord que les questions soulevées au paragraphe 15 ne devraient pas être traitées dans le cadre du projet actuel? Veuillez motiver votre réponse. Si vous estimez qu'il faudrait traiter ces questions, comment recommanderiez-vous de le faire?

ANALYSE DES QUESTIONS

16 Cette section traite des questions liées à la comptabilisation, à l'évaluation, à la présentation et aux informations à fournir soulevées au cours d'échanges avec les parties prenantes.

Comptabilisation d'un actif biologique

- 17 La comptabilisation (ou constatation) est le fait d'inclure un élément dans les états financiers d'une entreprise. Le paragraphe 24 du chapitre 1000, FONDAMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, définit les actifs comme étant « les ressources économiques sur lesquelles l'entité exerce un contrôle par suite d'opérations ou de faits passés, et qui sont susceptibles de lui procurer des avantages économiques futurs ». Le paragraphe 1000.39 indique quant à lui que les actifs sont comptabilisés quand « il existe une base de mesure appropriée pour l'élément en cause et il est possible de procéder à une estimation raisonnable du montant » et quand, « dans le cas des éléments qui impliquent l'obtention ou l'abandon d'avantages économiques futurs, il est probable que lesdits avantages seront effectivement obtenus ou abandonnés ». Ces critères ressemblent à ceux qui se trouvent dans les IFRS et dans les PCGR américains.
- 18 De façon générale, les parties prenantes s'entendent pour dire qu'un actif devrait être comptabilisé au moment de son acquisition ou de son apparition (par exemple, lors de l'achat d'un arbre fruitier ou de la naissance d'un veau).
- 19 Jusqu'à maintenant, les parties prenantes ont indiqué que dans la vaste majorité des cas, il n'y avait pas de foisonnement des pratiques concernant la façon d'appliquer les critères de comptabilisation énoncés au chapitre 1000. Quelques-unes ont néanmoins souligné que certaines entreprises, habituellement de petite taille, ne comptabilisaient pas les récoltes en terre en tant qu'actif.
- 20 La plupart des parties prenantes consultées jusqu'à maintenant conviennent que les récoltes en terre répondent à la définition d'un actif biologique une fois les semences (ou les semis) plantées. De façon générale, les créanciers ont souligné que s'ils observaient qu'un client avait comptabilisé en charges les récoltes en terre, ils cherchaient à redresser les états financiers pour constater un actif.
- 21 Certaines parties prenantes estiment que les récoltes en terre ne devraient pas être comptabilisées en tant qu'actif (c'est-à-dire que les coûts devraient être passés en charges) pour des raisons d'harmonisation avec les règles fiscales et du fait que certains préparateurs n'utilisent actuellement pas la comptabilité d'exercice. Certaines parties prenantes croient en outre, compte tenu du rapport coûts/avantages, que les utilisateurs des états financiers pourraient juger plus utile que les coûts engagés pendant la période soient passés en charges.

-
- 22 Selon la position préliminaire du CNC, la comptabilisation d'un actif biologique devrait se faire lorsque la définition d'un actif et les critères de comptabilisation (énoncés respectivement aux paragraphes 1000.24 et 1000.39) sont respectés. En ce qui concerne les cultures annuelles, le CNC croit que les récoltes en terre doivent être comptabilisées en tant qu'actif biologique, car elles satisfont à cette définition et à ces critères. Dans le cas d'une culture annuelle, il se pourrait qu'un actif existe avant la plantation (par exemple, dès l'achat des semences et autres intrants).

Question 5 : Êtes-vous d'accord avec la position préliminaire du CNC selon laquelle la comptabilisation d'un actif biologique devrait se faire lorsque la définition d'un actif ainsi que les critères de constatation énoncés dans le chapitre 1000, FONDAMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, sont respectés? Veuillez motiver votre réponse.

Évaluation

- 23 Selon les commentaires recueillis jusqu'à maintenant, il y a deux principales bases d'évaluation utilisées dans la pratique : le coût et la valeur actuelle. Quelques parties prenantes ont aussi mentionné l'utilisation de la valeur assurée pour certains actifs biologiques (plus précisément les récoltes non récoltées).
- 24 Sauf lorsqu'il est question de la pratique actuelle, l'emploi du terme « valeur actuelle » dans le présent document de travail englobe l'ensemble des évaluations fondées sur les valeurs de marché, dont la juste valeur et la valeur nette de réalisation. Dans l'hypothèse où le CNC élaborerait des indications faisant autorité concernant la comptabilisation des actifs biologiques et des produits agricoles et que la valeur actuelle serait utilisée comme base d'évaluation, il débattrait, au cours de la prochaine phase du projet, du type particulier d'évaluation à la valeur actuelle à utiliser. Les parties prenantes sont invitées à formuler des commentaires à ce propos.
- 25 Le CNC a relevé quatre méthodes d'évaluation possibles :
- a) à la valeur actuelle;
 - b) à la valeur actuelle lorsque certaines conditions sont respectées et au coût lorsqu'elles ne le sont pas;
 - c) à la valeur assurée;
 - d) au coût historique.
- 26 Les avantages et les inconvénients de chacune des approches se ressemblent souvent d'un type d'actif à l'autre. La présente section résume d'abord les avantages et les inconvénients mentionnés au CNC par les parties prenantes au cours de la phase de recherche du projet, puis traite des commentaires plus

spécifiques formulés au sujet de chaque type d'actif (soit les récoltes non récoltées, les produits agricoles, les animaux destinés à la vente, les animaux producteurs et les plantes productrices).

Valeur actuelle

- 27 L'évaluation à la valeur actuelle est utile aux créanciers, car elle les renseigne sur les entrées de trésorerie futures qui pourraient être obtenues de la vente de l'actif. La valeur actuelle reflète la transformation biologique que subit l'actif, et plusieurs parties prenantes estiment qu'elle fournit l'information la plus utile. Les créanciers soulignent que s'il existe un marché actif, il est avantageux de connaître la valeur actuelle des actifs.
- 28 Les praticiens qui appuient l'utilisation de la valeur actuelle estiment que la détermination du coût occasionne des difficultés (voir les paragraphes 48 à 50) et sont d'avis que l'utilisation de la valeur actuelle semble répondre aux besoins des prêteurs.
- 29 La valeur actuelle de nombreux actifs biologiques et produits agricoles est facile et peu coûteuse à déterminer, en raison de l'existence de marchés actifs. Le producteur prévoit habituellement vendre ces actifs dans des marchés hautement liquides, et peut les vendre en tout temps (c'est-à-dire qu'il y a peu de risque qu'il n'arrive pas à les vendre). La valeur actuelle est facile et peu coûteuse à déterminer parce que le producteur peut :
- a) consulter de nombreuses sources pour procéder à cette détermination;
 - b) estimer les pertes attribuables à la freinte;
 - c) déterminer la qualité des actifs du fait qu'il existe des indicateurs naturels de différence de qualité;
 - d) confirmer la qualité au moyen des données sur les ventes postérieures à la date de clôture.
- 30 Des praticiens ont élaboré des modèles pour déterminer la valeur actuelle lorsqu'il n'y a aucun marché actif. Ils ont souligné n'avoir reçu aucun commentaire négatif des créanciers après avoir évalué certains actifs à leur valeur actuelle.
- 31 Toutefois, certains créanciers ont soulevé des préoccupations concernant, d'une part, le manque d'uniformité dans la détermination des valeurs actuelles et, d'autre part, la qualité de ces valeurs. Ils ont mentionné qu'ils préféreraient ne pas s'appuyer sur les valeurs actuelles déterminées par l'entreprise. Certains ont indiqué que pour être utile, la valeur actuelle devait, en l'absence d'un marché actif, être déterminée par un évaluateur indépendant fiable.

-
- 32 Certains créanciers ont souligné que lorsqu'ils constataient que des actifs biologiques étaient évalués à la valeur actuelle, ils tentaient d'ajuster les états financiers au moyen de valeurs de référence et de lignes directrices du secteur pour refléter le coût. Ils s'opposent à l'évaluation à la valeur actuelle parce qu'ils sont d'avis qu'elle ne concorde pas avec la façon dont les stocks sont évalués dans d'autres secteurs (autres que le secteur agricole). Certaines parties prenantes ont toutefois fait remarquer que les actifs biologiques subissaient des transformations qui diffèrent des processus de fabrication traditionnels.
- 33 Des parties prenantes ont indiqué que la détermination de la valeur actuelle pouvait exiger des coûts et des efforts importants. Même lorsqu'il existe un marché actif, la détermination de la valeur actuelle n'est pas forcément simple, car elle nécessite des informations sur la quantité et sur la qualité et que chaque actif peut posséder des caractéristiques et une valeur différentes. Il est possible d'obtenir ces informations (par exemple, le troupeau pourrait être coté), mais pour un certain coût.
- 34 Lorsqu'il n'existe pas de marché actif, il peut être coûteux et difficile d'estimer la valeur actuelle en raison de la nécessité de recourir à un modèle (comme un modèle d'actualisation des flux de trésorerie). Les modèles comportent des données d'entrée (comme les prix de marché attendus, la quantité et la qualité prévues, etc.) qui exigent des hypothèses et des estimations. Il peut être difficile et coûteux d'estimer et d'auditer ces données d'entrée, surtout lorsqu'il est question d'actifs qui ont une très longue durée de vie, comme les plantations forestières. De plus, l'apport de modifications, même mineures, aux hypothèses sous-jacentes peut faire varier considérablement les valeurs actuelles calculées. De nombreux praticiens se sont donc dits d'avis qu'il y avait tout simplement trop de variables en cause pour déterminer objectivement la valeur actuelle avec un degré de certitude acceptable. Ainsi, la plupart des préparateurs ont estimé qu'il ne valait pas la peine de déterminer la valeur actuelle lorsqu'il n'existe pas de marché actif. Les préparateurs ont aussi souligné qu'avec une approche fondée sur la valeur actuelle, il n'était pas facile de connaître la performance de l'entreprise, car celle-ci ne comptabilise à peu près aucune marge lorsque l'actif destiné à la vente est effectivement vendu. Les praticiens ont fait remarquer que la comptabilisation en résultat d'une hausse de valeur d'un actif biologique ou de produits agricoles suscitait peu d'appui parce que l'entreprise conserve les risques et les avantages inhérents à la propriété et qu'une telle hausse n'occasionne aucune entrée de trésorerie.
- 35 Plusieurs parties prenantes, dont des créanciers, ont mentionné que les prix de marché des denrées pouvaient être volatils, et que l'application d'une approche fondée sur la valeur actuelle reviendrait à présenter les variations des prix de marché dans les informations sur la performance de l'entreprise.

Valeur actuelle lorsque certaines conditions sont respectées

- 36 Selon certains, il semble qu'une approche fondée sur la valeur actuelle ne soit praticable, compte tenu du rapport coûts/avantages, que lorsque les prix de marché peuvent être déterminés facilement. Dans cette optique, l'entreprise évaluerait les actifs biologiques ou les produits agricoles à leur valeur actuelle lorsque certaines conditions sont respectées, et au coût lorsqu'elles ne le sont pas.
- 37 Les parties prenantes qui appuient cette approche soulignent qu'elle permet de profiter des avantages d'une approche fondée sur la valeur actuelle lorsque la situation s'y prête (voir les paragraphes 27 à 29), tout en répondant aux objections d'ordre pratique soulevées concernant l'approche fondée sur le coût (voir les paragraphes 48 à 50).
- 38 Par ailleurs, par sa nature même, cette approche constitue un modèle d'évaluation mixte. En effet, certains actifs biologiques et produits agricoles seraient évalués au coût, tandis que d'autres (s'ils répondent aux conditions) seraient évalués à la valeur actuelle. C'est pourquoi certaines parties prenantes avancent que cette approche ne réglerait pas entièrement le problème du foisonnement des pratiques. Selon eux, un modèle d'évaluation mixte pourrait nuire à la comparabilité des états financiers d'entreprises dont les activités ne sont pas les mêmes. De plus, une telle approche entraînerait l'utilisation de différentes bases d'évaluation dans les mêmes états financiers (par exemple, lorsque l'entreprise possède plusieurs types d'actifs biologiques distincts), ce qui pourrait nuire à la comparabilité et à la compréhensibilité de l'information financière.

Valeur assurée

- 39 Les arguments pour l'évaluation à la valeur assurée sont les suivants :
- a) la valeur assurée représente la somme qu'au minimum l'entreprise recevra pour l'actif;
 - b) de nombreux créanciers jugent cette information utile;
 - c) la valeur assurée est plus facile à déterminer que le coût.
- 40 La plupart des créanciers ont indiqué qu'ils trouvaient utiles les informations sur les contrats d'assurance et sur la valeur assurée, mais qu'ils avaient déjà accès à ces informations. Certains ont fait remarquer que la valeur assurée est une mesure appropriée dans le cas où elle sera réalisée parce que l'actif s'est déprécié.
- 41 La majorité des créanciers sont cependant contre l'utilisation de la valeur assurée en tant que base d'évaluation parce que la prospérité d'un producteur ne repose pas sur ses demandes d'indemnisation. Les créanciers veulent une

base d'évaluation qui reflète l'activité de l'entreprise, et celle des producteurs ne consiste pas à percevoir le produit d'assurances.

- 42 En outre, la valeur assurée pourrait entraîner des problèmes de comparabilité du fait que :
- a) les modalités des contrats d'assurance varient selon le type de contrat;
 - b) les actifs ne sont pas tous assurables;
 - c) les entreprises n'ont pas toutes recours à l'assurance.
- 43 De plus, la valeur assurée utilisée pour l'évaluation des actifs biologiques ou des produits agricoles tient lieu de valeur minimum qui sera reçue si les critères du contrat d'assurance sont satisfaits, ce qui pourrait ne jamais arriver.

Coût historique

- 44 Ceux qui appuient l'utilisation du coût historique soulignent que le coût est la base d'évaluation utilisée pour les autres types de stocks, et qu'une comparabilité accrue dans le secteur agricole serait à l'avantage des créanciers.
- 45 Des créanciers ont mentionné que les informations de coût leur étaient utiles parce qu'elles leur permettent d'évaluer la rentabilité et de comparer les ratios financiers, comme la rotation des stocks et le ratio du fonds de roulement. Quelques préparateurs ont souligné que les informations de coût étaient utilisées à des fins de gestion de l'entreprise, car elles sont nécessaires pour évaluer la rentabilité.
- 46 Ceux qui appuient l'utilisation d'une approche fondée sur le coût ont mentionné que l'on disposait de coûts standards pour certains actifs biologiques et que, dans le cas contraire, le calcul du coût ne représentait pas une lourde tâche. Plusieurs praticiens ont en effet souligné que les exemples et les modèles proposés dans les ouvrages publiés par CPA Canada et Gestion agricole du Canada montraient que la charge financière et la somme de travail qu'impose la détermination du coût étaient raisonnables. En outre, des créanciers et des praticiens ont indiqué que les producteurs connaissaient leurs coûts de production ou en avaient une idée très juste et que, par conséquent, la détermination du coût ne devrait pas demander d'efforts considérables.
- 47 Certaines parties prenantes ont souligné que les efforts à déployer pour déterminer le coût étaient proportionnels à la mesure dans laquelle ce coût devait être détaillé ou ventilé. Or, une question que les praticiens comme les préparateurs se posaient était de savoir si une approche fondée sur le coût oblige l'entreprise à rattacher l'utilisation de son outillage à des tâches précises. Ceux qui appliquent actuellement une approche fondée sur le coût ont indiqué que, selon le chapitre 3031, les coûts comprenaient l'imputation systématique des frais généraux de production fixes et variables. Par conséquent, la main-

d'œuvre, l'outillage et les coûts indirects pourraient faire l'objet d'une imputation systématique, comme c'est le cas dans d'autres secteurs d'activité. Les parties prenantes ont aussi fait remarquer que le chapitre 3031 permettait actuellement l'utilisation de la méthode du coût standard (voir le paragraphe 3031.20), celle-ci étant largement utilisée dans certaines branches du secteur agricole. Les ouvrages publiés par CPA Canada et Gestion agricole du Canada, qui montrent comment appliquer l'approche fondée sur le coût moyennant une charge financière et une charge de travail qui demeurent raisonnables, recommandent le recours à une méthode du coût direct modifiée. Plusieurs parties prenantes ont souligné qu'une telle méthode modifiée pourrait ne pas concorder avec l'actuel chapitre 3031 et que, par conséquent, son utilisation pourrait exiger l'apport de modifications à ce chapitre.

- 48 Par ailleurs, de nombreuses parties prenantes ont mentionné que l'approche fondée sur le coût pouvait être difficile à appliquer pour certains actifs biologiques et produits agricoles. Elles ont laissé entendre qu'il fallait tenir compte des aspects pratiques d'une telle approche. En outre, dans le cas où il existe un marché actif pour le bien en cause, une approche fondée sur la valeur actuelle exigerait vraisemblablement moins d'efforts qu'une approche fondée sur le coût.
- 49 D'un point de vue pratique, l'approche fondée sur le coût pose problème en ce qui concerne :
- a) l'imputation des coûts indirects à des stocks précis (c'est-à-dire à des cultures différentes);
 - b) la détention des stocks pendant un certain temps (c'est-à-dire la nécessité de suivre les coûts au fil du temps);
 - c) la complexité accrue pour les entreprises réalisant des activités dans des branches multiples (par exemple, pour l'entreprise qui utilise les récoltes engrangées pour nourrir des animaux dans une autre branche de ses activités, l'approche fondée sur le coût exige le virement de coûts pour déterminer le coût des autres actifs).
- 50 Bien que les ouvrages publiés par CPA Canada et Gestion agricole du Canada montrent comment déterminer le coût et qu'ils soient parus depuis un certain temps déjà, le marché n'a pas adopté l'approche fondée sur le coût pour certains actifs biologiques et produits agricoles. Par conséquent, pour adopter une telle approche, la plupart des entreprises devraient élaborer des méthodes d'établissement du coût de revient pour ces actifs. Or, des parties prenantes ont souligné le fait que beaucoup de producteurs ne possédaient que des connaissances de base en comptabilité et que, comme ils n'employaient pas de comptable professionnel, la fonction comptable de leur entreprise était souvent rudimentaire. Certaines ont mentionné que comme la plupart des entreprises

agricoles n'étaient actuellement pas en mesure d'élaborer de telles méthodes, l'adoption et l'application d'une approche fondée sur le coût exigeraient des efforts de formation considérables, surtout au cours de la première année.

Choix de méthode comptable

- 51 Quelques parties prenantes se sont dites d'avis qu'un choix de méthode comptable devrait être offert (c'est-à-dire qu'une entreprise devrait pouvoir choisir d'évaluer des catégories d'actifs biologiques et de produits agricoles au moyen d'une approche fondée soit sur le coût, soit sur la valeur actuelle). Le CNC souligne qu'offrir ce choix reviendrait essentiellement à maintenir le statu quo. Compte tenu des opinions des parties prenantes concernant la nécessité de supprimer le foisonnement des pratiques et d'accroître la comparabilité (voir les paragraphes 3 à 5), la position préliminaire du CNC est qu'aucun choix de méthode comptable ne devrait être offert

Question 6 : Êtes-vous d'accord avec la position préliminaire du CNC selon laquelle aucun choix de méthode comptable ne devrait être offert concernant l'évaluation des actifs biologiques et des produits agricoles? Veuillez motiver votre réponse.

Cultures non récoltées

- 52 Les cultures non récoltées comprennent les cultures annuelles, comme le maïs, le raisin et les pommes, et les cultures à long terme, comme le bois et les produits de pépinière, qui nécessitent plusieurs années avant d'être prêtes à être vendues.
- 53 Selon de nombreux préparateurs, l'évaluation des cultures annuelles ne pose aucun problème, car celles-ci sont habituellement récoltées avant la fin de l'exercice. Il est cependant possible que la récolte soit retardée, auquel cas l'évaluation pose problème.

Pratique actuelle

- 54 La plupart des parties prenantes consultées jusqu'à maintenant ont indiqué qu'il était courant d'employer le coût pour :
- a) l'évaluation initiale (c'est-à-dire, selon le paragraphe 1000.48 : « [...] que les opérations et les faits sont constatés dans les états financiers pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payés ou reçus, ou pour la juste valeur qui leur a été attribuée lorsqu'ils sont intervenus »);
 - b) l'évaluation ultérieure (c'est-à-dire jusqu'au moment de la récolte).
- 55 Or, des parties prenantes ont dit comptabiliser les cultures non récoltées à la valeur actuelle ou à la valeur assurée. Les pratiques varient en ce qui concerne le calcul de la valeur actuelle. Certains appliquent des modèles qui comprennent

un certain nombre de variables; d'autres utilisent le prix de vente des cultures récoltées après la date du bilan et attribuent aux cultures non récoltées une valeur au prorata de ce prix.

Analyse

- 56 Comme il n'y a pas de marché actif pour les cultures non récoltées, certains praticiens ont élaboré des modèles pour en déterminer la valeur actuelle. Ils ont indiqué n'avoir reçu aucun commentaire négatif de la part des créanciers pour avoir évalué les cultures non récoltées à la valeur actuelle.
- 57 Certains praticiens ont mentionné qu'à mesure qu'approchaient la maturité et le moment de la récolte, il était possible d'avoir une meilleure idée de la quantité et de la qualité et que, par conséquent, une base d'évaluation autre que le coût semblait fournir de meilleures informations.
- 58 Par ailleurs, les créanciers consultés se sont dits pour l'approche fondée sur le coût, et ont souligné qu'ils ne voyaient pas d'avantages notables à ce que l'information sur les cultures non récoltées soit établie à la valeur actuelle, compte tenu du degré élevé d'incertitude concernant le rendement ultime de ces cultures. Nombre d'entre eux ont dit s'intéresser surtout au coût des intrants et ont ajouté que lorsqu'ils recevaient des états financiers dans lesquels les cultures non récoltées étaient évaluées à la valeur actuelle, ils les ramenaient au coût estimatif.
- 59 De plus, la plupart des praticiens et de nombreux préparateurs appuient l'utilisation du coût en tant que base d'évaluation pour les cultures non récoltées. Nombre de préparateurs ont souligné que la charge financière et la somme de travail qu'impose la détermination du coût étaient raisonnables, tandis qu'elles étaient importantes pour la détermination de la valeur actuelle, en raison de l'absence de marché actif pour les cultures non récoltées.

Position préliminaire

- 60 La position préliminaire du CNC est que les cultures non récoltées devraient être évaluées au coût. Cette position est fondée sur les motifs suivants :
- a) le coût fournit aux créanciers de meilleures informations, car cette base d'évaluation reflète le profit réalisé lors de la vente des actifs et, contrairement aux autres bases d'évaluation, fait un lien avec les flux de trésorerie;
 - b) la plupart des parties prenantes ont souligné que la charge financière et la somme de travail qu'imposait l'application de cette approche étaient raisonnables;
 - c) il n'y a pas de marché actif pour les cultures non récoltées.

Question 7 : Êtes-vous d'accord avec la position préliminaire du CNC selon laquelle les cultures non récoltées devraient être évaluées au coût? Veuillez motiver votre réponse. De plus, comment établiriez-vous le coût?

Produits agricoles

61 Les produits agricoles comprennent notamment le grain destiné à la vente ou à l'usage de l'entreprise, les fruits, les œufs et la laine.

Pratique actuelle

62 Selon la plupart des préparateurs, des praticiens et des créanciers, l'exception que permet actuellement le chapitre 3031, selon laquelle les producteurs agricoles peuvent évaluer certains produits agricoles à leur valeur nette de réalisation à certaines étapes de la production, est largement utilisée et devrait être conservée.

63 Plusieurs entreprises de production de fruits et légumes ont indiqué qu'en général, pour établir le coût, elles le reconstituaient à partir du prix de vente en procédant à une estimation fondée sur l'expérience passée.

Analyse

64 L'approche fondée sur la valeur actuelle est largement utilisée depuis un certain temps, sans avoir suscité d'objections notables des utilisateurs. De nombreux créanciers ont confirmé cette acceptation de l'évaluation des produits agricoles à la valeur actuelle; quelques-uns ont précisé que même si cette approche n'était pas nécessairement celle qu'ils préféraient, ils s'étaient habitués à ce que les stocks qualifiés soient comptabilisés à la valeur actuelle.

65 Selon la majorité des préparateurs, des praticiens et des créanciers, la valeur actuelle est habituellement facile à déterminer, en raison de l'existence de marchés actifs pour la plupart des produits agricoles. Le producteur peut en effet consulter de nombreuses sources (comme le responsable du silo local, la radio, les publications professionnelles, le Chicago Board of Trade, etc.) pour déterminer les prix actuels.

66 Certaines parties prenantes ont fait remarquer que les cultures récoltées s'apparentaient aux instruments de capitaux propres cotés sur un marché actif. En effet, pour plusieurs praticiens, les producteurs agricoles sont des « preneurs de prix », tout comme les détenteurs d'instruments de capitaux propres. Certains ont fait remarquer que le marché des produits récoltés était tellement large qu'il est possible d'attribuer un prix aux marchandises avariées. De plus, pour les récoltes pour lesquelles il n'existe aucun marché actif (par exemple, le maïs à ensilage), on peut déterminer la valeur actuelle en consultant des sources comme le programme Agri-stabilité, ou en obtenant des prix de vente comparables de tiers, comme les parcs d'engraissement.

- 67 Un petit nombre de préparateurs, de praticiens et de créanciers ont dit préférer l'utilisation du coût pour les produits agricoles. Ils sont d'avis que ces actifs ne sont pas différents des autres types de stocks, et qu'il n'est pas difficile d'en déterminer le coût. En ce qui concerne les produits agricoles périssables, la différence entre le coût et la valeur actuelle n'est habituellement pas significative, car l'entreprise n'en détient qu'une petite quantité à la date de clôture (elle en aura vendu la plus grande partie avant cette date).
- 68 Des parties prenantes ont aussi affirmé ne pas comprendre pourquoi la base d'évaluation devrait changer au moment de la récolte si l'entreprise utilisait le coût avant la récolte. Par ailleurs, bien qu'il puisse être possible de déterminer le coût des produits récoltés en fonction de celui des cultures non récoltées dont ils sont issus, comme certaines entreprises ne comptabilisent pas les cultures avant le moment de la récolte, il leur faudrait déployer davantage d'efforts pour calculer le coût que pour déterminer la valeur actuelle. Or, les parties prenantes en question ont fait remarquer que tout travail supplémentaire occasionné par l'apport d'une modification aux normes (comme l'adoption d'une approche fondée sur le coût) pouvait être considéré comme un alourdissement de la tâche.

Position préliminaire

- 69 La position préliminaire du CNC est que les produits agricoles devraient être évalués à la valeur actuelle lorsque certaines conditions sont respectées, et au coût lorsqu'elles ne le sont pas. Cette position est fondée sur les motifs suivants :
- a) la valeur actuelle, lorsqu'elle est facile à obtenir, fournit aux créanciers de meilleures informations sur ces actifs, parce que les informations qui résultent de cette base d'évaluation sont d'une pertinence accrue du fait qu'elles reflètent mieux la transformation biologique qu'a subie le produit agricole et ont une meilleure valeur prédictive concernant les flux de trésorerie futurs attendus;
 - b) la valeur actuelle, lorsque cette valeur est facile à obtenir, se prête à une approche moins coûteuse à appliquer que l'approche fondée sur le coût;
 - c) les informations seraient comparables, car les actifs semblables seraient évalués sur la même base.
- 70 Les conditions particulières à respecter pour pouvoir utiliser la valeur actuelle feront l'objet de délibérations au cours de la prochaine phase du projet, si toutefois :
- a) le projet va de l'avant;
 - b) cette approche est utilisée pour évaluer les produits agricoles.

Question 8:

- a) Êtes-vous d'accord avec la position préliminaire du CNC selon laquelle les produits agricoles devraient être évalués à la valeur actuelle lorsque certaines conditions sont respectées, et au coût lorsqu'elles ne le sont pas ? Veuillez motiver votre réponse.
- b) Quelles conditions devraient être respectées pour que les produits agricoles soient évalués à la valeur actuelle?
- c) Comment établiriez-vous la valeur actuelle?

Animaux destinés à la vente

71 Les animaux destinés à la vente comprennent les animaux en croissance et adultes que l'entreprise compte vendre.

Pratique actuelle

72 La plupart des entreprises évaluent les animaux adultes destinés à la vente à la valeur nette de réalisation, selon l'exception prévue dans le chapitre 3031. Toutefois, les pratiques divergent en ce qui concerne les animaux en croissance : certains les évaluent au coût, tandis que d'autres les évaluent à la valeur nette de réalisation.

Analyse

73 L'approche fondée sur la valeur actuelle est largement utilisée depuis un certain temps, sans avoir suscité d'objections notables des utilisateurs. Certains créanciers ont dit trouver les informations en valeur actuelle pertinentes quand l'animal ou le groupe d'animaux est prêt à être vendu (c'est-à-dire au moment où l'entreprise le vend habituellement). Ils ont toutefois dit préférer le recours à une approche fondée sur le coût avant ce moment (c'est-à-dire pendant la croissance des animaux), car l'actif n'est pas prêt à être vendu. D'autres ont dit trouver les informations en valeur actuelle pertinentes pour tous les animaux destinés à la vente.

74 Selon la majorité des préparateurs, des praticiens et des créanciers, la valeur actuelle est habituellement facile à déterminer, en raison de l'existence de marchés actifs pour les animaux destinés à la vente. Le producteur peut en effet consulter de nombreuses sources pour déterminer la valeur actuelle (par exemple, il peut obtenir les prix des encans quotidiens auprès d'organisations comme l'Agricultural Financial Services Corporation et Canfax).

75 Il est possible d'estimer la qualité, car le bétail ordinaire (c'est-à-dire à l'exclusion des animaux de concours et des bêtes qui ont des attributs génétiques particuliers) est de qualité et de valeur relativement homogènes, bien qu'il puisse y avoir des écarts de prix si l'on compare les animaux de race aux bâtards. On

peut estimer la quantité (c'est-à-dire le poids) dans un parc d'engraissement sur la base du gain de poids moyen par jour, obtenu par le calcul de l'écart entre le poids moyen des animaux au moment de l'achat et leur poids moyen au moment de la vente. De plus, dans certains cas, on pèse un échantillon d'animaux à la fin de l'exercice.

- 76 Un petit nombre de préparateurs, de praticiens et de créanciers ont dit préférer l'utilisation du coût pour les animaux destinés à la vente. Ils sont d'avis que ces actifs ne sont pas différents des autres types de stocks, et qu'il n'est pas difficile d'en déterminer le coût. Quelques praticiens ont souligné que la quantité d'efforts à déployer dépendait de la méthode mise en œuvre. Par exemple, l'application de la méthode du coût standard exige beaucoup moins d'efforts que l'attribution des coûts spécifiques à chaque animal. Toutefois, beaucoup de parties prenantes ont mentionné qu'il pourrait être difficile d'appliquer une méthode fondée sur le coût, surtout pour les animaux nés à la ferme.

Position préliminaire

- 77 La position préliminaire du CNC est que les animaux destinés à la vente devraient être évalués à la valeur actuelle lorsque certaines conditions sont respectées, et au coût lorsqu'elles ne le sont pas. Cette position est fondée sur les motifs suivants :

- a) la valeur actuelle, lorsqu'elle est facile à obtenir, fournit aux créanciers de meilleures informations sur ces actifs, parce que les informations qui résultent de cette base d'évaluation sont plus pertinentes du fait qu'elles reflètent mieux la transformation biologique qu'a subie l'animal et ont une meilleure valeur prédictive concernant les flux de trésorerie futurs attendus;
- b) l'approche fondée sur la valeur actuelle, lorsque cette valeur est facile à obtenir, est moins coûteuse à appliquer que l'approche fondée sur le coût;
- c) les informations seraient comparables, car les actifs semblables seraient évalués sur la même base.

- 78 Les conditions particulières à respecter pour pouvoir utiliser la valeur actuelle feront l'objet de délibérations au cours de la prochaine phase du projet, si toutefois :

- a) le projet va de l'avant;
- b) cette approche est utilisée pour évaluer les animaux destinés à la vente.

Question 9 :

- a) Êtes-vous d'accord avec la position préliminaire du CNC selon laquelle les animaux destinés à la vente devraient être évalués à la valeur actuelle lorsque certaines conditions sont respectées, et au coût lorsqu'elles ne le sont pas? Veuillez motiver votre réponse.

-
- | |
|--|
| <p>b) Quelles conditions devraient être respectées pour que les animaux destinés à la vente soient évalués à la valeur actuelle?</p> <p>c) Comment établiriez-vous la valeur actuelle?</p> |
|--|

Animaux producteurs

79 Les animaux producteurs comprennent notamment ceux utilisés pour produire du lait ou élevés à des fins de production (par exemple, un veau qui deviendra un animal producteur ou qui servira à la reproduction).

Pratique actuelle

80 Il y a un important foisonnement des pratiques concernant l'évaluation des animaux producteurs :

- a) dans l'industrie laitière, la majorité des parties prenantes utilisent un « coût » établi d'après des coûts standards publiés par les groupes sectoriels, tandis que d'autres évaluent ces actifs à la valeur actuelle;
- b) dans l'industrie du bœuf, la plupart des parties prenantes appliquent une approche fondée sur la valeur actuelle (selon l'exception prévue dans le chapitre 3031).

81 Quelques praticiens ont attiré l'attention sur une pratique qui consiste à employer pour le bétail un traitement semblable à celui d'un actif incorporel dont la durée de vie est indéfinie (de sorte que la valeur comptable demeure constante). Cette approche se fonde sur l'hypothèse selon laquelle le troupeau se régénère de lui-même et conserve les mêmes caractéristiques fondamentales au fil du temps.

82 Certains praticiens ont affirmé que les entreprises ne souhaitent pas comptabiliser en résultat la variation d'une période à l'autre de la valeur des troupeaux reproducteurs liée à leur évaluation à la valeur actuelle, car cette approche fausserait leur bénéfice d'exploitation. Ils ont fait état d'une pratique qui consiste à comptabiliser l'ajustement pour la période directement dans les bénéfices non répartis.

Analyse

83 De nombreuses parties prenantes, dont des créanciers, se sont dites d'avis que la valeur actuelle n'était pas pertinente, car l'entreprise n'avait aucune intention de céder les actifs en cause. En effet, elle ne pourrait réaliser immédiatement les flux de trésorerie implicites liés à la valeur actuelle tout en poursuivant une activité qui consiste à produire des actifs au moyen des animaux producteurs.

84 La plupart des créanciers ont dit traiter les animaux producteurs (tels que les bovins laitiers) comme des immobilisations corporelles. La plupart des praticiens consultés ont aussi mentionné que sur le plan conceptuel, ces actifs étaient

semblables à des immobilisations corporelles, et que la valeur actuelle n'était significative qu'en situation de liquidation.

- 85 Les créanciers ont dit s'intéresser à la valeur de la production plutôt qu'à celle des actifs producteurs sous-jacents. Ainsi, les créanciers ont indiqué que lorsqu'ils constataient que de tels actifs étaient présentés dans les stocks et évalués à la valeur actuelle, ils en redressaient la valeur et le classement au moyen des coûts standards établis par les associations sectorielles.
- 86 On publie en effet des coûts standards pour certaines branches d'activité. Par exemple, plusieurs offices provinciaux de commercialisation du lait publient le coût standard associé à l'élevage d'un veau pour en faire un animal producteur. Des parties prenantes ont souligné qu'il n'était pas difficile de déterminer le coût standard pour une entreprise donnée, et que les exemples que l'on trouve dans les publications de CPA Canada et de Gestion agricole du Canada (plus particulièrement dans les indications sur les produits laitiers et le bœuf) montraient comment s'y prendre.
- 87 Par ailleurs, les tenants d'une approche fondée sur la valeur actuelle pour les animaux producteurs ont souligné la complexité qui se rattachait à l'autre possibilité, soit l'approche fondée sur le coût. Les difficultés concernent notamment l'imputation des coûts aux actifs autogénérés (comme les bovins de remplacement qui deviendront des animaux producteurs), ainsi que la quantité de calculs et d'imputations nécessaires pour déterminer le coût. Certains se sont dits préoccupés par le niveau de détail requis. Des parties prenantes ont en effet souligné qu'il pourrait être difficile d'utiliser le coût en tant que base d'évaluation si l'on tentait de déterminer les coûts propres à chaque animal. Si on pousse le raisonnement à l'extrême, il faudrait sans doute consigner la quantité de nourriture consommée par chaque animal. Le chapitre 3061 n'exige cependant pas un tel niveau de détail.
- 88 Certains ont souligné que la durée d'utilisation des animaux producteurs dans l'industrie laitière était variable, certains producteurs laitiers utilisant leurs animaux pendant deux ans et d'autres, pendant 20 ans. Cette variabilité pourrait avoir une incidence sur la somme de travail requise pour appliquer l'approche fondée sur le coût.
- 89 La nécessité de comptabiliser un amortissement complique aussi le recours à l'approche fondée sur le coût. Or, certains sont d'avis que l'amortissement ne serait pas pertinent, parce que la valeur de récupération des animaux dépasse leur coût.
- 90 Les tenants de l'approche fondée sur la valeur actuelle croient qu'une évaluation à la valeur actuelle est appropriée parce qu'il y a habituellement un marché pour les animaux producteurs. De plus, l'on ne sait pas avec certitude, lors de la naissance d'un animal, si ce dernier deviendra un animal producteur ou s'il sera

destiné à la vente. Certains animaux, comme les bovins, sont « récoltables » à tout moment. Enfin, de nombreux praticiens ont indiqué que les informations sur le coût des bovins de boucherie n'étaient pas significatives pour les prêteurs.

Position préliminaire

91 La position préliminaire du CNC est que les animaux producteurs devraient être évalués au coût. Cette position est fondée sur les motifs suivants :

- a) les créanciers sont généralement d'accord pour dire qu'une approche fondée sur le coût donne de meilleures informations concernant les flux de trésorerie, tant du point de vue des dépenses en immobilisations que pour la compréhension des résultats d'exploitation de l'entreprise;
- b) les parties prenantes ont mentionné que les exemples existants sur la façon d'utiliser l'approche fondée sur le coût pour les animaux producteurs pouvaient s'appliquer moyennant une charge financière et une somme de travail raisonnables.

92 Le CNC est conscient que sa position préliminaire, quelle qu'elle soit, prêterait à controverse, car il s'agit de la branche d'activité où on trouve le plus grand foisonnement des pratiques. Il invite les parties prenantes à lui fournir de plus amples renseignements sur les questions dont traitent les paragraphes ci-dessus et sur celles qui se posent dans la pratique concernant la comptabilisation des animaux producteurs, pour que le CNC comprenne mieux la complexité de ces questions.

Question 10 :

- a) Êtes-vous d'accord avec la position préliminaire du CNC selon laquelle les animaux producteurs devraient être évalués au coût? Veuillez motiver votre réponse.
- b) Comment établiriez-vous le coût?
- c) Dans quelles situations devrait-on comptabiliser un amortissement, et quelle devrait en être la durée?

Question 11 : Quelles difficultés soulève la comptabilisation des actifs biologiques dans le cas des animaux dont l'utilisation change en cours de vie (par exemple, lorsqu'ils passent d'animaux producteurs à animaux destinés à la vente)?

Plantes productrices

93 Les plantes productrices comprennent notamment les ceps de vignes et les arbres fruitiers.

Pratique actuelle

94 Les parties prenantes consultées jusqu'à maintenant ont indiqué que le coût était utilisé pour évaluer les plantes productrices.

Analyse

95 Il est peu probable qu'une plante productrice en elle-même ait un prix de marché observable, car elle ne peut être vendue séparément du terrain. De nombreuses parties prenantes ont dit que l'approche fondée sur la valeur actuelle représenterait une lourde tâche dans le cas de nombreux types d'actifs à long terme.

96 Certaines parties prenantes ont souligné que même lorsque les prix de marché étaient faciles à obtenir, déterminer la valeur actuelle n'était pas forcément simple et pouvait représenter une charge financière et une somme de travail importantes, parce qu'elle nécessite des informations sur la quantité et la qualité. Des praticiens ont mentionné que l'exemple du foin montrait bien les problèmes que pose l'approche fondée sur la valeur actuelle pour les plantes productrices. Le foin étant une plante vivace, un champ de foin produit pendant un certain nombre d'années. La plupart du temps, le champ produira plusieurs récoltes par année. Il en produira parfois moins et parfois, plus. Les caractéristiques qualitatives de chaque récolte seront souvent uniques. Le prix de marché du foin peut changer d'une année à l'autre, selon les récoltes dans d'autres secteurs. De plus, dans certains cas, le marché est illiquide. Il faudrait, pour appliquer une approche fondée sur la valeur actuelle, tenir compte de toutes ces variables. Bien qu'il soit possible de poser diverses hypothèses, le calcul de la valeur actuelle exigerait des efforts importants. Des problèmes d'évaluation semblables se poseraient dans le cas d'un verger ou d'un vignoble.

97 La plupart des créanciers ont dit traiter les plantes productrices comme des immobilisations corporelles. La plupart des praticiens consultés ont aussi mentionné que sur le plan conceptuel, ces actifs étaient semblables à des immobilisations corporelles, et que leur valeur actuelle n'était significative qu'en situation de liquidation. De nombreuses parties prenantes, dont des créanciers, se sont dites d'avis que la valeur actuelle n'était pas pertinente, car l'entreprise

n'avait aucune intention de céder les actifs. En effet, elle ne pourrait réaliser immédiatement les flux de trésorerie implicites liés à la valeur actuelle tout en poursuivant une activité qui consiste à produire des actifs au moyen des plantes productrices.

- 98 Les créanciers ont dit se concentrer sur la valeur de la production plutôt que sur celle des actifs producteurs sous-jacents. Ainsi, ils ont indiqué que lorsqu'ils constataient que de tels actifs étaient présentés dans les stocks et évalués à la valeur actuelle, ils en redressaient la valeur et le classement.

Position préliminaire

- 99 La position préliminaire du CNC est que les plantes productrices devraient être évaluées au coût. Cette position est fondée sur les motifs suivants :
- a) les créanciers sont généralement d'accord pour dire qu'une approche fondée sur le coût donne de meilleures informations concernant les flux de trésorerie, tant du point de vue des dépenses en immobilisations que pour la compréhension des résultats d'exploitation de l'entreprise;
 - b) les parties prenantes ont mentionné que les exemples existants sur la façon d'utiliser l'approche fondée sur le coût pour les plantes productrices pouvaient s'appliquer moyennant une charge financière et une somme de travail raisonnables.

Question 12 : Êtes-vous d'accord avec la position préliminaire du CNC selon laquelle les plantes productrices devraient être évaluées au coût? Veuillez motiver votre réponse. De plus, comment établiriez-vous le coût?
--

Dépréciation

100 Cette section traite du modèle de dépréciation qui devrait être utilisé pour les actifs biologiques et les produits agricoles évalués au coût. Pour les actifs évalués à la valeur actuelle (selon les prises de position préliminaires énoncées dans le présent document de travail concernant les produits agricoles et les animaux destinés à la vente), aucun test de dépréciation distinct ne serait exigé.

101 Les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé décrivent plusieurs modèles de dépréciation, chacun s'appliquant à une catégorie distincte d'actifs (soit à court ou à long terme, comme indiqué aux paragraphes 107 à 111).

102 Les principales différences entre les modèles de dépréciation qui pourraient être appliqués tiennent :

- a) au type de valeur actuelle à laquelle la valeur comptable est comparée (c'est-à-dire la valeur nette de réalisation pour les stocks et la juste valeur pour les actifs à long terme);

- b) à la procédure de dépréciation, qui comporte une seule étape pour les stocks et deux pour les actifs à long terme.

103 Le CNC souligne que les consultations menées jusqu'à maintenant n'ont fait ressortir aucun problème concernant l'application de ces différents modèles de dépréciation aux actifs biologiques et aux produits agricoles, puisque ces modèles étaient déjà utilisés pour d'autres actifs. Il ajoute que les modèles de dépréciation des stocks et des actifs à long terme sont en usage depuis un certain temps, et qu'ils fonctionnent bien.

104 Le CNC croit savoir que certains préparateurs, plus précisément ceux qui évaluent actuellement ces actifs au coût, appliquent les modèles de dépréciation décrits dans la Partie II. Les parties prenantes consultées qui appliquaient ces indications n'ont pas désigné la dépréciation comme un sujet de préoccupation.

105 Le CNC constate que pour certains tenants de l'utilisation d'une approche fondée sur la valeur actuelle pour l'évaluation de tous les actifs biologiques et les produits agricoles, il semble contradictoire de retenir une approche fondée sur le coût, puis de faire un test de dépréciation au moyen d'informations en valeur actuelle. Or, de manière générale, le chapitre 3063, DÉPRÉCIATION D'ACTIFS À LONG TERME, n'entraîne que sporadiquement la réalisation de tests de dépréciation, ces tests étant requis uniquement lorsqu'il y a indice de dépréciation.

106 Selon la position préliminaire du CNC, le modèle de dépréciation (y compris les obligations d'information) applicable aux actifs à long terme serait utilisé pour les actifs producteurs et pour les autres actifs à long terme (comme les arbres), et le modèle de dépréciation applicable aux stocks serait utilisé pour les actifs à court terme (voir les paragraphes 107 à 111). Cette position est fondée sur les motifs suivants :

- a) ces modèles de dépréciation sont en place depuis un certain temps et donnent en temps opportun des informations utiles, qui sont fonction du moment où l'entreprise s'attend à réaliser des flux de trésorerie et de la manière dont elle prévoit le faire;
- b) aucun problème n'a été relevé concernant l'application de ces modèles.

Question 13 : Êtes-vous d'accord avec la position préliminaire du CNC selon laquelle la dépréciation devrait être évaluée selon les mêmes modèles que pour les actifs à court terme et les actifs à long terme, selon le cas? Veuillez motiver votre réponse.

Présentation

107 La question est de savoir si les actifs biologiques à long terme (comme les bovins laitiers, les arbres et les vignes) sont à classer dans l'actif à court terme

ou dans l'actif à long terme. Quelques parties prenantes ont fait état d'une pratique qui consiste à présenter les actifs producteurs à long terme dans l'actif à court terme.

108 À cet égard, le CNC souhaite attirer l'attention sur la disposition suivante, énoncée dans le chapitre 1510, ACTIF ET PASSIF À COURT TERME :

.03 L'actif à court terme doit comprendre les éléments normalement réalisables dans l'année qui suit la date du bilan ou au cours du cycle normal d'exploitation s'il excède un an. Il doit comprendre également la portion à court terme des actifs d'impôts futurs (voir les paragraphes .80 à .84 du chapitre 3465, IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES).

109 Le CNC croit comprendre que l'on justifie le classement dans l'actif à court terme par une interprétation voulant que le mot « réalisables » signifie, dans le paragraphe 1510.03, que l'entreprise sera en mesure de sortir l'actif au cours de la période (autrement dit, que l'actif pourrait être vendu dans cette période). Cette interprétation ne concorde pas avec la pratique dans les autres secteurs d'activité. Par exemple, une entreprise de camionnage ne classe pas ses camions dans l'actif à court terme, même si elle pourrait les vendre pendant l'exercice. Le CNC souligne que l'utilisation de l'expression « normalement réalisables » vise à ce qu'un élément soit classé dans l'actif à court terme dans le cas où il sera réalisé au cours de la période, ou est censé l'être.

110 Les créanciers consultés au cours de la phase de recherche ont mentionné que le classement des actifs biologiques comme les bovins laitiers ou les bovins reproducteurs dans l'actif à court terme n'était pas utile, et pouvait être source de confusion. La distinction faite entre l'actif à court terme et l'actif à long terme vise à intégrer la liquidité attendue dans la structure du bilan. Le classement dans l'actif à court terme signifie habituellement que l'entreprise prévoit vendre l'actif bientôt, ce qui n'est pas le cas, par exemple, pour les actifs biologiques d'une ferme laitière en situation de continuité d'exploitation. En effet, si celle-ci vend ses animaux producteurs, elle ne pourra poursuivre son activité à moins de remplacer immédiatement les animaux vendus.

111 La position préliminaire du CNC est que la présentation devrait correspondre aux indications du chapitre 1510. Les bovins laitiers seraient ainsi classés dans l'actif à long terme. En ce qui concerne les autres actifs biologiques et produits agricoles, le CNC estime suffisantes les indications en matière de présentation du chapitre 1510.

<p>Question 14 : Êtes-vous d'accord avec la position préliminaire du CNC selon laquelle la présentation devrait se fonder sur les indications du chapitre 1510, ACTIF ET PASSIF À COURT TERME? Veuillez motiver votre réponse. De plus, faudrait-il élaborer des indications spécifiques sur cette question?</p>
--

Informations à fournir

112 Les obligations d'information énoncées dans les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé ont été élaborées dans l'optique où les utilisateurs des états financiers qui ont besoin d'informations supplémentaires peuvent les demander à l'entreprise, et qu'ils les recevront habituellement. Dans cet esprit, les obligations d'information contenues dans ces normes visent à faire en sorte que les utilisateurs disposent de suffisamment d'informations pour comprendre les états financiers et être en mesure de demander des renseignements pertinents, au besoin, concernant des postes ou des opérations en particulier.

113 Le CNC s'y prend de la même manière pour élaborer des obligations d'information dans le cadre de projets de normalisation que lors de l'élaboration des normes comptables pour les entreprises à capital fermé.

114 Sa démarche actuelle pour l'élaboration des obligations d'information consiste à suivre les étapes ci-dessous :

- a) *Étape 1* – Il compile une liste des informations à fournir selon des normes semblables.
- b) *Étape 2* – Il demande aux utilisateurs des états financiers quelles informations leur seraient utiles en plus de celles fournies selon a).
- c) *Étape 3* – Il classe ensuite les éléments de la liste issue de a) et de b) en deux catégories, soit les informations essentielles et les informations non essentielles. Les informations sur les méthodes comptables, les risques et les incertitudes, et les événements inhabituels sont considérées comme essentielles. Celles qui sont jugées non essentielles ne sont pas retenues, à moins que les utilisateurs des états financiers estiment qu'il en résulterait des avantages importants ou qu'ils les demandent régulièrement.
- d) *Étape 4* – Il se penche enfin sur les coûts se rattachant aux obligations d'information potentielles (c'est-à-dire les coûts de préparation et de communication des informations, les coûts d'expertise et les coûts de certification) pour déterminer s'il devrait en supprimer certaines en raison de leur rapport coût/avantages.

115 Au terme de cette démarche, le CNC a adopté la position préliminaire selon laquelle les informations à fournir suivantes devraient être exigées :

- a) une description de chaque grande catégorie d'actifs biologiques et de produits agricoles, y compris de la nature des activités liées à chacune;
- b) en ce qui concerne les actifs biologiques et les produits agricoles évalués à la valeur actuelle :

-
- i) une description de la méthode appliquée pour déterminer la valeur actuelle,
 - ii) la valeur actuelle totale pour chaque grande catégorie d'actifs,
 - iii) le profit total ou la perte totale occasionnés par la variation de la valeur actuelle pour la période considérée;
- c) pour les actifs biologiques et les produits agricoles évalués au coût :
- i) une description de la méthode appliquée pour déterminer le coût,
 - ii) le coût total pour chaque grande catégorie d'actifs et, pour les catégories regroupant des actifs amortissables, les amortissements cumulés et le mode d'amortissement,
 - iii) le montant des stocks d'actifs biologiques et de produits agricoles passés en charges;
- d) pour les actifs biologiques classés en tant qu'immobilisations corporelles, les charges d'amortissement pour la période;
- e) une estimation de la date de récolte prévue pour les cultures à long terme (comme les arbres et les produits de pépinière);
- f) les stratégies de gestion des risques financiers liés aux actifs biologiques et aux produits agricoles.

116 Ces obligations d'information visent à ce que l'entreprise présente les informations nécessaires aux créanciers pour comprendre la nature des actifs biologiques et des produits agricoles, et les risques qui s'y rattachent. La démarche précédemment mentionnée a amené le CNC à ne pas retenir, au titre de sa position préliminaire, les obligations d'information portant sur les éléments suivants, car elles dépasseraient les exigences des chapitres 3031 et 3061 :

- a) une description quantitative des actifs producteurs (par exemple, la taille des troupeaux laitiers ou reproducteurs);
- b) une description quantitative des actifs non récoltés (par exemple, les superficies non récoltées);
- c) une description quantitative des actifs récoltés, faisant la distinction entre les actifs destinés à la vente et les actifs destinés aux activités d'exploitation.

117 Ces informations quantitatives viseraient à faire connaître aux créanciers les quantités physiques d'actifs biologiques ou de produits agricoles. Bien que les créanciers puissent souhaiter disposer de ce type d'informations volumétriques, aucune disposition des Normes comptables pour les entreprises à capital fermé n'exige un tel niveau de détail.

118 D'autres obligations d'information de la Partie II peuvent aussi s'appliquer (par exemple, celles qui concernent la dépréciation).

Question 15 : Êtes-vous d'accord avec les obligations d'information proposées décrites au paragraphe 115? Veuillez motiver votre réponse. Y a-t-il d'autres obligations d'information, y compris parmi celles mentionnées au paragraphe 116, dont l'ajout devrait être envisagé?

Question 16 : Y a-t-il selon vous d'autres questions, qui ne sont pas abordées dans le présent document de travail? Dans l'affirmative, de quelles questions s'agit-il et comment devraient-elles être traitées?

ANALYSE DES EFFETS

119 Dans le cadre de sa procédure officielle, le CNC tient à évaluer les effets des modifications qu'il se propose d'apporter aux normes comptables, et ce, à chacune des principales étapes du processus de normalisation. Comme les indications faisant autorité sont élaborées en fonction des besoins des utilisateurs des états financiers, elles sont censées leur permettre d'obtenir des informations utiles. Les effets généraux suivants ont été relevés concernant les modifications qui pourraient découler du présent document de travail.

120 Mettre fin au foisonnement des pratiques améliorerait la comparabilité entre les entreprises agricoles, ce qui serait avantageux pour les utilisateurs de leurs états financiers du fait que ces états seraient plus compréhensibles et que l'analyse comparative s'en trouverait facilitée. Des indications faisant autorité seraient en outre avantageuses pour les praticiens et les entreprises, car ces indications les aideraient à élaborer des méthodes comptables appropriées. Le présent document de travail propose que soient fournies, concernant les actifs biologiques et les produits agricoles, certaines informations qui ne sont pas exigées selon les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé actuellement en vigueur. Selon l'objectif établi pour ce qui est des obligations d'information, ces informations viseraient à communiquer avec efficacité aux utilisateurs des états financiers des informations utiles aux fins de la prise de décision.

121 Il y aurait aussi des effets négatifs. Comme pour toute modification comptable, si l'entreprise apporte des changements à ses procédures en matière de comptabilité et de présentation de l'information, elle doit en assumer les coûts et y consacrer des efforts. On entend par « coûts » les coûts de préparation et de communication de l'information, les coûts d'expertise et les coûts de certification.

122 Le CNC croit que la présentation d'une analyse des effets détaillée ne serait pas appropriée à cette étape-ci, puisque le présent document de travail exprime des prises de position préliminaires susceptibles de changer. Une analyse plus

approfondie des effets des modifications proposées sera réalisée plus tard au cours du processus de normalisation, si toutefois le projet va de l'avant.

Question 17 : Êtes-vous d'accord avec les résultats de l'analyse des effets présentés aux paragraphes 120 et 121? Veuillez motiver votre réponse. Si vous n'êtes pas d'accord, quels autres effets devraient être indiqués, et pourquoi?

ANNEXE A

COMPARAISON ENTRE LES EXIGENCES COMPTABLES ET LES PRISES DE POSITION PRÉLIMINAIRES

Actif	Pratique la plus courante au Canada	IFRS	PCGR américains	Position préliminaire
Cultures non récoltées	Coût	Juste valeur diminuée des coûts de vente, sauf lorsque la juste valeur ne peut être déterminée de façon fiable	Coût, sauf en cas d'impossibilité	Coût
Produits agricoles	Valeur nette de réalisation	Au moment de la récolte : juste valeur diminuée des coûts de vente; après la récolte : coût ou valeur nette de réalisation, selon les pratiques établies conformément à IAS 2 <i>Stocks</i>	Au moment de la récolte : coût; après la récolte : coût ou prix de vente diminué des coûts de sortie estimatifs, si les conditions sont respectées	Valeur actuelle lorsque certaines conditions sont respectées et coût lorsqu'elles ne le sont pas
Animaux destinés à la vente	Coût et valeur nette de réalisation	Juste valeur diminuée des coûts de vente, sauf lorsque la juste valeur ne peut être déterminée de façon fiable	Animaux en croissance destinés à la vente : coût; animaux adultes destinés à la vente : coût ou prix de vente diminué des coûts de sortie estimatifs, si les conditions sont respectées	Valeur actuelle lorsque certaines conditions sont respectées et coût lorsqu'elles ne le sont pas
Animaux producteurs	Coût et valeur nette de réalisation	Juste valeur diminuée des coûts de vente, sauf lorsque la juste valeur ne peut être déterminée de façon fiable	Coût	Coût
Plantes productrices	Coût	Initialement au coût, puis selon le modèle du coût ou le modèle de la réévaluation, selon IAS 16 <i>Immobilisations corporelles</i>	Coût	Coût

Les dispositions des IFRS et des PCGR des États-Unis sont celles en vigueur le 1^{er} janvier 2016. Le tableau fait abstraction de la prise en compte de la dépréciation (par exemple par la méthode de la moindre valeur).

ANNEXE B

EXTRAITS DE LA PARTIE II DU MANUEL DE CPA CANADA – COMPTABILITÉ

Chapitre 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS

COMPOSANTES DES ÉTATS FINANCIERS

[...]

Actifs

- .24 Les actifs sont les ressources économiques sur lesquelles l'entité exerce un contrôle par suite d'opérations ou de faits passés, et qui sont susceptibles de lui procurer des avantages économiques futurs.
- .25 Les actifs ont trois caractéristiques essentielles :
- a) ils représentent un avantage futur en ce qu'ils pourront, seuls ou avec d'autres actifs, contribuer directement ou indirectement aux flux de trésorerie nets futurs dans le cas des entreprises à but lucratif;
 - b) l'entité est en mesure de contrôler l'accès à cet avantage;
 - c) l'opération ou le fait à l'origine du droit de l'entité de bénéficier de l'avantage, ou à l'origine du contrôle qu'elle a sur celui-ci, s'est déjà produit.
- .26 Il n'est pas essentiel que le contrôle de l'accès à l'avantage découle d'un droit exécutoire pour que la ressource constitue un actif, pourvu que l'entité puisse exercer, par d'autres moyens, un contrôle sur son utilisation.
- .27 On associe souvent engagement de dépenses et génération d'actifs mais les deux ne coïncident pas nécessairement. Lorsqu'une entité a engagé une dépense, cela peut montrer qu'elle recherchait des avantages économiques futurs, mais ce n'est pas une preuve concluante qu'elle a obtenu un élément répondant à la définition d'un actif. De même, l'absence d'une dépense liée à l'acquisition d'un élément n'empêche pas que celui-ci puisse correspondre à la définition d'un actif et devienne ainsi un candidat à la comptabilisation dans le bilan. Par exemple, un élément donné à l'entité peut correspondre à la définition d'un actif.

[...]

CRITÈRES DE CONSTATATION

- .36 La constatation est le fait d'inclure un élément dans les états financiers d'une entité. La constatation d'un élément consiste à inclure le montant en cause dans les totaux de l'un ou l'autre des états financiers et à décrire l'élément au moyen d'un libellé (par exemple, «stocks» ou «ventes»). Les éléments semblables peuvent être regroupés sous un même poste aux fins de leur présentation dans les états financiers.

- .37 La constatation s'entend de l'inclusion d'un élément dans un ou plusieurs états financiers particuliers et non de sa présentation dans les notes complémentaires. Ces notes ont pour objet soit de fournir des précisions sur des éléments constatés dans les états financiers, soit de fournir des informations au sujet d'éléments qui ne satisfont pas aux critères de constatation et qui, de ce fait, ne sont pas constatés dans les états financiers.
- .38 Les critères de constatation présentés ci-après donnent des indications générales relativement au moment où il convient de constater un élément dans les états financiers. La constatation ou la non-constatation d'un élément donné est une question qui requiert l'exercice du jugement professionnel aux fins de déterminer si les circonstances propres à la situation en cause satisfont aux critères de constatation.
- .39 Les critères de constatation sont les suivants :
- a) il existe une base de mesure appropriée pour l'élément en cause et il est possible de procéder à une estimation raisonnable du montant;
 - b) dans le cas des éléments qui impliquent l'obtention ou l'abandon d'avantages économiques futurs, il est probable que lesdits avantages seront effectivement obtenus ou abandonnés.
- .40 Il peut arriver qu'un élément qui correspond à la définition d'une composante ne soit pas pour autant comptabilisé dans les états financiers du fait qu'il est improbable que des avantages économiques futurs soient obtenus ou abandonnés, ou en raison de l'impossibilité de faire une estimation raisonnable du montant en cause. Il peut convenir de fournir, dans les notes complémentaires, des informations au sujet des éléments qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation. La non-comptabilisation d'une dépense à titre d'actif n'implique pas que l'intention des dirigeants en engageant cette dépense n'ait pas été de générer des avantages économiques futurs pour l'entité, ni que les dirigeants aient pris une mauvaise décision. Elle indique simplement que la probabilité d'obtention d'avantages économiques dans les périodes comptables futures est insuffisante pour justifier la comptabilisation d'un actif.
- .41 Les éléments comptabilisés dans les états financiers sont traités selon la méthode de la comptabilité d'exercice. La comptabilité d'exercice consiste à comptabiliser l'effet des opérations et des faits dans la période au cours de laquelle les opérations ont été réalisées et les faits se sont produits, qu'il y ait eu ou non transfert d'une contrepartie en trésorerie ou d'une autre contrepartie équivalente.

[...]

MESURE

- .48 La mesure est l'opération qui consiste à déterminer la valeur à laquelle un élément sera constaté dans les états financiers. Il existe un certain nombre de bases de mesure. Toutefois, les états financiers sont surtout établis sur la base du coût historique, c'est-à-dire que les opérations et les faits sont constatés dans les états financiers pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payés ou reçus, ou pour la juste valeur qui leur a été attribuée lorsqu'ils sont intervenus.
- .49 D'autres bases de mesure sont utilisées, mais seulement dans de rares circonstances. Certaines de ces bases de mesure sont les suivantes :
- a) Coût de remplacement : montant qui serait nécessaire aujourd'hui pour acquérir un actif équivalent. Cette base de mesure peut être utilisée, par exemple, lorsque les stocks sont évalués au coût historique ou au coût de remplacement, selon le moins élevé des deux.
 - b) Valeur de réalisation : montant correspondant au prix qui pourrait être tiré de la vente d'un actif. Cette base de mesure peut servir, par exemple, à évaluer les placements temporaires et les placements de portefeuille. La valeur de marché peut servir à estimer la valeur de réalisation lorsqu'il existe un marché pour l'actif considéré.
 - c) Valeur actualisée : valeur actualisée des rentrées de fonds futures que procurera vraisemblablement un actif ou qui seront vraisemblablement requises pour le règlement d'un passif. Cette base de mesure peut être utilisée, par exemple, pour estimer le coût des obligations découlant des régimes de retraite.

Chapitre 3031, STOCKS

OBJET ET CHAMP D'APPLICATION

- .01 Le présent chapitre prescrit le traitement comptable des stocks. Une des questions fondamentales de la comptabilisation des stocks est celle du montant des coûts à comptabiliser en tant qu'actif et à différer jusqu'à la comptabilisation des produits correspondants. Le présent chapitre donne des commentaires sur la détermination du coût et sa comptabilisation ultérieure en charges, y compris toute dépréciation jusqu'à la valeur nette de réalisation. Il donne également des commentaires sur les méthodes de détermination du coût qui sont utilisées pour imputer les coûts aux stocks.

[...]

- .04 Le présent chapitre ne s'applique pas à l'évaluation des stocks :
- a) détenus par les producteurs de produits agricoles et forestiers, de produits agricoles après récolte et de minéraux et de produits d'origine minérale, dans la

mesure où ils sont évalués à la valeur nette de réalisation selon des pratiques bien établies dans ces secteurs d'activité. Lorsque ces stocks sont évalués à la valeur nette de réalisation, les variations de cette valeur sont comptabilisées dans le résultat net de la période au cours de laquelle la variation est intervenue;

- b) détenus par les négociateurs en marchandises, qui évaluent leurs stocks à la juste valeur, diminuée des coûts de vente. Lorsque ces stocks sont évalués à la juste valeur diminuée des coûts de vente, les variations de juste valeur diminuée des coûts de vente sont comptabilisées dans le résultat net de la période au cours de laquelle est intervenue la variation;
- c) d'animaux et de plantes vivants (actifs biologiques) et du produit récolté des actifs biologiques (produit agricole) de l'entité. Le présent chapitre s'applique toutefois aux produits qui résultent de la transformation après récolte tels que les aliments transformés, le fil et le bois.

.05 À certains stades de la production, les stocks visés à l'alinéa 3031.04 a) sont évalués à la valeur nette de réalisation. C'est le cas, par exemple, au moment de la récolte des produits agricoles ou de l'extraction de minéraux, lorsque la vente est assurée en vertu d'un contrat à terme de gré à gré ou d'une garantie de l'État ou lorsqu'un marché actif existe et que le risque de mévente est négligeable. Ces stocks ne sont exclus que des obligations d'évaluation du présent chapitre.

.06 Les négociateurs en marchandises sont ceux qui achètent ou vendent des marchandises pour le compte de tiers ou pour leur propre compte. Les stocks désignés à l'alinéa 3031.04 b) sont essentiellement acquis en vue de leur vente dans un avenir proche et de dégager un bénéfice des fluctuations de prix ou de la marge du négociateur. Lorsque ces stocks sont évalués à la juste valeur diminuée des coûts de vente, ils ne sont exclus que des obligations d'évaluation du présent chapitre.

DÉFINITIONS

.07 Dans le présent chapitre, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après.

- a) Les **stocks** sont des actifs :
 - i) détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité;
 - ii) en cours de production pour une telle vente; ou
 - iii) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services.

-
- b) La **valeur nette de réalisation** est le prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente.
- c) La **juste valeur** est le montant de la contrepartie dont conviendraient des parties compétentes agissant en toute liberté dans des conditions de pleine concurrence.
- .08 La valeur nette de réalisation désigne le montant net qu'une entité prévoit réaliser sur la vente de stocks dans le cours normal de l'activité. La juste valeur reflète le montant pour lequel les mêmes stocks pourraient être échangés entre acquéreurs et vendeurs compétents agissant en toute liberté sur le marché. La première est une valeur spécifique à l'entité, contrairement à la seconde. La valeur nette de réalisation des stocks peut ne pas être égale à la juste valeur diminuée des coûts de vente.
- .09 Les stocks englobent les biens achetés et détenus pour la revente (par exemple, les marchandises achetées par un détaillant et détenues pour la revente, ou des terrains ou d'autres biens immobiliers détenus pour la revente). Les stocks englobent également les biens finis produits, ou en cours de production, par l'entité et comprennent les matières premières et fournitures en attente d'utilisation dans le processus de production.

ÉVALUATION DES STOCKS

- .10 *Les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation.*

Coût des stocks

- .11 *Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, coûts de transformation et autres coûts engagés pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.*

Coûts d'acquisition

- .12 Les coûts d'acquisition des stocks comprennent le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes (autres que les taxes ultérieurement récupérables par l'entité auprès des administrations fiscales), ainsi que les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services. Les rabais commerciaux, remises et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer les coûts d'acquisition.

Coûts de transformation

- .13 Les coûts de transformation des stocks comprennent les coûts directement liés aux unités produites, tels que la main-d'œuvre directe. Ils comprennent également l'affectation systématique des frais généraux de production fixes et variables qui

sont engagés pour transformer les matières premières en produits finis. Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels, et les frais de gestion et d'administration de l'usine. Les frais généraux de production variables sont les coûts indirects de production qui varient directement, ou presque directement, en fonction du volume de production, tels que les matières premières indirectes et la main-d'œuvre indirecte.

- .14 L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production. La capacité normale est la production moyenne que l'on s'attend à réaliser sur un certain nombre de périodes ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant d'un entretien planifié. Il est possible de retenir le niveau réel de production s'il est proche de la capacité de production normale. Le montant des frais généraux fixes affecté à chaque unité produite n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'un outil de production inutilisé. Les frais généraux non affectés sont comptabilisés comme une charge de la période au cours de laquelle ils sont engagés. Dans des périodes de production anormalement élevée, le montant des frais généraux fixes affectés à chaque unité produite est diminué de telle sorte que les stocks ne soient pas évalués au-dessus du coût. Les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité produite sur la base de l'utilisation effective des installations de production.
- .15 Un processus de production peut donner lieu à la production simultanée de plus d'un produit. C'est le cas, par exemple, en cas de production de produits liés ou lorsqu'il y a un produit principal et un sous-produit. Lorsque les coûts de transformation de chaque produit ne sont pas identifiables séparément, ils sont répartis entre les produits sur une base rationnelle et cohérente. Cette répartition peut être opérée par exemple sur la base de la valeur de vente relative de chaque produit, soit au stade du processus de production où les produits deviennent identifiables séparément, soit à l'achèvement de la production. La plupart des sous-produits sont non significatifs. Lorsque tel est le cas, ils sont souvent évalués à la valeur nette de réalisation et cette valeur est déduite du coût du produit principal. De ce fait, la valeur comptable du produit principal n'est pas différente de façon significative de son coût.

Autres coûts

- .16 Les autres coûts ne sont inclus dans le coût des stocks que dans la mesure où ils sont engagés pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Par exemple, il peut être approprié d'inclure dans le coût des stocks des frais généraux autres que ceux de production ou les coûts de conception de produits à l'usage de clients spécifiques.

-
- .17 Exemples de coûts exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont engagés :
- a) montants anormaux de gaspillage de matières premières, de main-d'œuvre ou d'autres facteurs de production;
 - b) coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production;
 - c) frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent; et
 - d) frais de commercialisation.
- .18 Le coût des stocks qui exigent une longue période de préparation pour atteindre leur état d'utilisation ou de vente prévue comprend les charges d'intérêts lorsque la méthode comptable de l'entreprise prévoit l'inscription à l'actif de ces charges. Le coût des stocks qui sont destinés et prêts à être utilisés ou vendus au moment de leur acquisition ne comprend pas les charges d'intérêts.
- .19 Une entité peut acheter des stocks selon des conditions de règlement différé. Lorsque l'accord contient effectivement un élément de financement, celui-ci, par exemple une différence entre le prix d'achat pour des conditions normales de crédit et le montant payé, est comptabilisé comme une charge d'intérêts sur la période du financement.

Techniques d'évaluation du coût

- .20 Les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût. Les coûts standard retiennent les niveaux normaux d'utilisation de matières premières et de fournitures, de main-d'œuvre, d'efficacité et d'utilisation de la capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions actuelles.

- .21 La méthode du prix de détail est souvent utilisée dans l'activité de la distribution au détail pour évaluer les stocks de grandes quantités d'articles à rotation rapide, qui ont des marges similaires et pour lesquels il n'est pas possible d'utiliser d'autres méthodes d'évaluation. Le coût des stocks est déterminé en déduisant de la valeur de vente des stocks le pourcentage de marge brute approprié. Le pourcentage utilisé prend en considération les stocks qui ont été démarqués au-dessous de leur prix de vente initial. Un pourcentage moyen pour chaque rayon est souvent utilisé.

Méthodes de détermination du coût

- .22 *Le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas habituellement fongibles et des biens ou services produits aux fins de projets spécifiques et affectés à de tels projets doit être déterminé en utilisant une identification spécifique de leurs coûts individuels.*
- .23 L'identification spécifique du coût signifie que des coûts spécifiques sont attribués à des éléments identifiés des stocks. C'est le traitement approprié pour les éléments qui sont affectés à un projet spécifique, qu'ils aient été achetés ou produits. Toutefois, l'identification spécifique des coûts n'est pas appropriée lorsqu'il existe un grand nombre d'éléments de stocks qui sont ordinairement fongibles. En de telles circonstances, le mode de sélection des éléments qui restent dans les stocks pourrait être utilisé pour obtenir des effets prédéterminés sur le résultat net.
- .24 *Le coût des stocks, autres que ceux traités au paragraphe 3031.22, doit être déterminé en utilisant la méthode du premier entré, premier sorti (PEPS) ou celle du coût moyen pondéré. Une entité doit utiliser la même méthode de détermination du coût pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaires pour l'entité. Pour les stocks ayant une nature ou un usage différent, l'application d'autres méthodes de détermination du coût peut être justifiée.*
- .25 Des stocks utilisés dans un secteur d'activité peuvent avoir un usage différent pour l'entité du même type de stocks utilisés dans un autre secteur d'activité. Toutefois, une différence dans la situation géographique des stocks (ou dans les règles fiscales applicables) n'est pas suffisante en soi pour justifier l'utilisation de méthodes différentes de détermination du coût.
- .26 La méthode PEPS suppose que les éléments du stock qui ont été acquis ou produits les premiers sont vendus les premiers, et qu'en conséquence, les éléments restant en stock à la fin de la période sont ceux qui ont été achetés ou produits le plus récemment. Selon la méthode du coût moyen pondéré, le coût de chaque élément est déterminé à partir de la moyenne pondérée du coût d'éléments similaires au début d'une période et du coût d'éléments similaires achetés ou produits au cours de la période. Cette moyenne peut être calculée périodiquement ou lors de la réception de chaque nouvelle livraison, selon la situation particulière de l'entité.

Valeur nette de réalisation

- .27 Le coût des stocks peut ne pas être recouvrable si ces stocks ont été endommagés, s'ils sont devenus complètement ou partiellement obsolètes ou si leur prix de vente a subi une baisse. Le coût des stocks peut également ne pas être recouvrable si les coûts estimés d'achèvement ou les coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente ont augmenté. La pratique consistant à déprécier les stocks au-dessous du coût pour les ramener à leur valeur nette de réalisation est cohérente avec le principe suivant lequel les actifs ne sont pas comptabilisés à un montant supérieur au montant que l'on s'attend à obtenir de leur vente ou de leur utilisation.
- .28 Les stocks sont habituellement dépréciés à la valeur nette de réalisation élément par élément. Dans certains cas, toutefois, il peut être approprié de regrouper des éléments similaires ou ayant un rapport entre eux. Ce peut être le cas d'éléments de stocks ayant trait à la même ligne de produits qui ont des finalités ou usages finaux similaires, qui sont produits et commercialisés dans la même zone géographique, et qui pratiquement ne peuvent pas être évalués séparément des autres éléments de cette ligne de produits. Il n'est pas approprié de pratiquer une dépréciation des stocks sur la base d'une classification des stocks, comme par exemple les produits finis, ou pour la totalité des stocks d'un secteur d'activité ou d'un secteur géographique.
- .29 Les estimations de la valeur nette de réalisation sont fondées sur les éléments probants les plus fiables disponibles, à la date à laquelle elles sont faites, quant au montant que l'on s'attend à réaliser des stocks. Ces estimations tiennent compte des fluctuations de prix ou de coût directement liées aux événements survenant après la fin de la période dans la mesure où de tels événements confirment les conditions existant à la fin de la période.
- .30 Les estimations de la valeur nette de réalisation prennent également en considération le but dans lequel les stocks sont détenus. Par exemple, la valeur nette de réalisation de quantités détenues en stock pour satisfaire à des contrats de vente fermes est fondée sur le prix spécifié dans le contrat. Si les quantités spécifiées dans le contrat sont inférieures aux quantités détenues en stock, la valeur nette de réalisation des quantités en excédent est fondée sur les prix de vente généraux. Des provisions peuvent survenir au titre de contrats de vente fermes supérieurs aux quantités de stocks détenues ou de contrats d'achat fermes.
- .31 Les matières premières et autres fournitures détenues pour être utilisées dans la production des stocks ne sont pas dépréciées en dessous du coût s'il est attendu que les produits finis dans lesquels elles seront incorporées seront vendus au coût ou au-dessus de celui-ci. Cependant, lorsqu'une baisse du prix des matières premières indique que le coût des produits finis est supérieur à la valeur nette de réalisation, les matières premières sont dépréciées à leur valeur nette de réalisation. Dans de telles circonstances, le coût de remplacement des matières

premières peut se révéler être la meilleure mesure disponible de leur valeur nette de réalisation.

- .32 Une nouvelle évaluation de la valeur nette de réalisation est effectuée lors de chaque période suivante. Lorsque les circonstances qui justifiaient précédemment de déprécier les stocks en dessous du coût n'existent plus ou lorsqu'il y a des indications claires d'une augmentation de la valeur nette de réalisation en raison d'un changement de la situation économique, le montant de la dépréciation fait l'objet d'une reprise (c'est-à-dire que la reprise est limitée au montant de la dépréciation initiale), de sorte que la nouvelle valeur comptable est le plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation révisée. Tel est le cas par exemple lorsqu'un élément des stocks qui est comptabilisé à la valeur nette de réalisation parce que son prix de vente a baissé est encore disponible lors d'une période ultérieure et que son prix de vente a augmenté.

[...]

INFORMATIONS À FOURNIR

- .35 *Les états financiers doivent indiquer :*

- a) *les méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris la méthode de détermination du coût utilisée;*
- b) *la valeur comptable totale des stocks et la valeur comptable par catégories appropriées à l'entité; et*
- c) *le montant des stocks comptabilisé en charges dans la période.*

- .36 Les informations concernant les valeurs comptables des différentes catégories de stocks ainsi que l'étendue des variations de ces actifs sont utiles aux utilisateurs des états financiers. Les classifications usuelles des stocks sont les marchandises, les fournitures de production, les matières premières, les travaux en cours et les produits finis.

- .37 Le montant des stocks comptabilisé en charges de la période, souvent appelé coût des ventes, se compose des coûts précédemment compris dans l'évaluation de stocks qui ont maintenant été vendus et des frais généraux de production non attribués et des montants anormaux de coûts de production des stocks. Les particularités de l'entité peuvent également justifier l'inclusion d'autres montants, tels que les coûts de distribution.

- .38 Certaines entités adoptent pour l'état des résultats un format qui conduit à présenter des chiffres autres que le coût des stocks comptabilisé en charges au cours de la période. Selon ce format, une entité présente une analyse des charges utilisant une classification établie par nature des charges. Dans ce cas, l'entité mentionne les coûts comptabilisés en charges pour les matières premières et

consommables, les coûts de main-d'œuvre et autres coûts ainsi que le montant de la variation nette des stocks dans la période.

Chapitre 3061, IMMOBILISATIONS CORPORELLES

DÉFINITIONS

.03 Dans le présent chapitre, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après.

- a) Les **immobilisations** corporelles sont des éléments d'actif identifiables qui ont une existence à la fois tangible et physique, et qui satisfont à tous les critères suivants :
- i) ils sont destinés à être utilisés pour la production ou la fourniture de biens, pour la prestation de services ou pour l'administration, à être donnés en location à des tiers, ou bien à servir au développement ou à la mise en valeur, à la construction, à l'entretien ou à la réparation d'autres immobilisations corporelles;
 - ii) ils ont été acquis, construits, développés ou mis en valeur en vue d'être utilisés de façon durable;
 - iii) ils ne sont pas destinés à être vendus dans le cours normal des affaires.

Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés dans le résultat net lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'une période. De même, si les pièces de rechange et le matériel d'entretien ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle, ils sont comptabilisés en immobilisations corporelles. Les immobilisations corporelles, ainsi que les actifs incorporels au sens du paragraphe .08 du chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS, sont collectivement appelés «immobilisations».

[...]

MESURE

Coût

.04 *Les immobilisations corporelles doivent être comptabilisées au coût.*

.05 Le coût d'une immobilisation corporelle comprend le prix d'achat et les autres coûts d'acquisition tels que le prix de levée d'un droit d'option, les frais de courtage, les frais d'installation, y compris les frais de conception et les honoraires des architectes et des ingénieurs, les frais juridiques, les frais d'arpentage, les frais d'assainissement et d'aménagement d'un terrain, les frais de transport, les frais d'assurance transport, les droits de douane et autres droits, ainsi que les frais d'essai et de préparation. En outre, lorsque le coût d'une immobilisation acquise

autrement que dans le cadre d'un regroupement d'entreprises est différent de sa valeur fiscale au moment de l'achat, il doit être ajusté de manière à refléter les incidences fiscales futures y afférentes (voir le chapitre 3465, IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES). Il peut être approprié de regrouper les immobilisations corporelles qui, prises individuellement, seraient négligeables.

- .06 Le coût de chaque immobilisation corporelle acquise dans le cadre d'un achat en bloc (c'est-à-dire une opération par laquelle un groupe de biens est acquis à un prix global) est déterminé en ventilant le prix global entre tous les biens selon leur juste valeur relative au moment de l'acquisition.
- .07 Dans le cas où, au moment de l'acquisition, une partie de l'immobilisation corporelle acquise répond aux critères du chapitre 3475, SORTIE D'ACTIFS À LONG TERME ET ABANDON D'ACTIVITÉS, pour pouvoir être classée comme actif destiné à la vente à la date d'acquisition, cette partie est évaluée à sa juste valeur diminuée des frais de vente. Le reste de l'immobilisation corporelle acquise est évalué au coût d'acquisition de la totalité de l'immobilisation diminué du montant attribué à la partie destinée à être vendue. Par exemple, lorsqu'une partie d'un terrain acquis est destinée à être revendue, le coût de la partie du terrain destinée à être conservée correspond au coût total d'acquisition du terrain après déduction de la juste valeur diminuée des frais de vente de la partie du terrain destinée à la vente. Lorsque, au moment de l'acquisition, une partie de l'immobilisation corporelle acquise n'est pas destinée à être utilisée parce qu'elle sera abandonnée, le coût de la partie en cause ainsi que les frais de sortie engagés, nets du produit estimatif le cas échéant, sont attribués à la partie de l'immobilisation acquise qui est destinée à être utilisée. Par exemple, le coût d'un terrain acquis sur lequel se trouve un bâtiment devant être démolit comprend le coût du bien acquis et les frais de démolition du bâtiment.

Acquisition, construction, développement ou mise en valeur échelonnés dans le temps

- .08 Le coût d'une immobilisation corporelle comprend les frais directs de construction, de développement ou de mise en valeur (comme le coût des matières et de la main-d'œuvre) et les frais indirects imputables à l'activité de construction, de développement ou de mise en valeur.
- .09 Le coût des biens miniers comprend les frais d'exploration lorsque l'entreprise considère que ces frais répondent aux caractéristiques d'une immobilisation corporelle. Chaque entreprise choisit la méthode de comptabilisation des frais d'exploration qu'elle juge appropriée par rapport à ses activités, et elle l'applique de manière uniforme pour tous ses biens miniers.
- .10 Le coût des biens pétroliers et gaziers comprend les coûts d'acquisition, les frais de mise en valeur et certains frais d'exploration, selon que l'entreprise comptabilise ses biens pétroliers et gaziers suivant la méthode de la capitalisation du coût entier ou suivant la méthode de la capitalisation du coût de la recherche fructueuse. Aux

fins de la comptabilisation de ses coûts d'acquisition, d'exploration et de mise en valeur, chaque entreprise choisit la méthode comptable qu'elle juge appropriée par rapport à ses activités, et elle l'applique de manière uniforme pour tous ses biens pétroliers et gaziers.

- .11 Le coût des immobilisations corporelles dont l'acquisition, la construction, le développement ou la mise en valeur sont échelonnés dans le temps comprend les coûts de possession directement rattachés à l'acquisition, à la construction, au développement ou à la mise en valeur, tels que les intérêts débiteurs lorsque les méthodes comptables de l'entreprise prévoient la capitalisation de ces intérêts. Le coût des immobilisations corporelles relatives à des activités à tarifs réglementés comprend la provision permise par les autorités de réglementation pour les fonds utilisés pendant la construction.
- .12 La capitalisation des coûts de possession cesse lorsqu'une immobilisation corporelle est quasi achevée et qu'elle se trouve en état d'utilisation productive. Lors de la détermination du moment où un actif ou une partie d'actif est quasi achevé(e) et en état d'utilisation productive, il faut tenir compte des circonstances et du secteur d'activité dans lequel il sera utilisé; normalement, la direction procède d'avance à cette détermination en prenant en considération des facteurs tels que la capacité de production, le taux d'occupation ou l'écoulement du temps.
- .13 Les produits nets ou charges nettes afférents à une immobilisation corporelle avant qu'elle n'ait atteint le stade du quasi-achèvement et qu'elle ne soit en état d'utilisation sont pris en compte dans la détermination du coût.

Améliorations

- .14 Les coûts engagés pour accroître le potentiel de service d'une immobilisation corporelle représentent une amélioration. Le potentiel de service peut être accru lorsque la capacité de production physique ou de service estimée antérieurement est augmentée, que les frais d'exploitation y afférents sont réduits, que la durée de vie ou durée de vie utile est prolongée ou que la qualité des extrants est améliorée. Les coûts engagés pour le maintien du potentiel de service d'une immobilisation corporelle représentent une réparation, et non une amélioration. Lorsque les coûts représentent à la fois une réparation et une amélioration, la partie considérée comme représentant une amélioration est incluse dans le coût de l'immobilisation en cause.
- .15 Un projet de remise en valeur qui augmente considérablement la valeur économique d'un immeuble destiné à la location est traité comme une amélioration. Lorsqu'on procède à l'enlèvement d'un bâtiment aux fins d'un projet de remise en valeur d'un immeuble destiné à la location, la valeur comptable nette du bâtiment est incorporée au coût du bien remis en valeur, à condition que la valeur recouvrable nette estimative du projet de remise en valeur excède le coût de ce projet.

Amortissement

- .16 *L'amortissement doit être comptabilisé d'une manière logique et systématique qui soit appropriée par rapport à la nature des immobilisations corporelles dont la durée de vie est limitée, ainsi qu'à leur utilisation par l'entreprise. Le montant d'amortissement qui doit être passé en charges est le plus élevé des montants suivants :*
- a) *le coût, moins la valeur de récupération, réparti sur la durée de vie de l'immobilisation;*
 - b) *le coût, moins la valeur résiduelle, réparti sur la durée de vie utile de l'immobilisation.*
- .17 Les immobilisations corporelles sont acquises afin de générer des produits ou de fournir un service pendant leur durée de vie utile. À l'exception des terrains, dont la durée de vie est habituellement illimitée, les immobilisations corporelles ont une durée de vie limitée. Leur durée de vie utile correspond normalement à la plus courte des durées physique, technologique, commerciale ou juridique. L'amortissement est une charge imputée sur les résultats pour rendre compte du fait que la durée de vie est limitée et pour répartir le coût de l'immobilisation corporelle, après défalcation de sa valeur de récupération ou de sa valeur résiduelle, sur les exercices au cours desquels est consommé son potentiel de service. Dans le cas des ressources, on parle d'épuisement ou de déplétion.
- .18 Le coût d'une immobilisation corporelle constituée d'importantes composantes distinctes est ventilé entre celles-ci lorsqu'il est raisonnablement possible de le faire et que la durée de vie de chacune des composantes peut faire l'objet d'une estimation. Par exemple, les frais initiaux engagés pour la location peuvent être isolés à titre de composante distincte du coût d'un immeuble destiné à la location, et les moteurs peuvent constituer une composante distincte d'un aéronef.
- .19 Les diverses méthodes d'amortissement des immobilisations corporelles aboutissent à des courbes différentes d'imputation sur les résultats. L'objectif est de retenir une méthode permettant d'étaler le montant amortissable d'une immobilisation corporelle, de manière logique et systématique, sur sa durée de vie ou durée de vie utile estimative. L'amortissement linéaire se traduit par l'imputation d'une charge constante qui reflète l'amoindrissement du potentiel de service en fonction du temps. L'amortissement variable reflète l'amoindrissement du potentiel de service en fonction de l'utilisation. D'autres méthodes peuvent convenir dans certaines situations. Une entreprise peut, par exemple, pratiquer un amortissement croissant lorsqu'elle est en mesure d'établir le prix de ses produits ou services de façon que son investissement dans l'actif lui procure un taux de rendement constant; par ailleurs, un amortissement dégressif peut convenir lorsque l'efficacité du fonctionnement de l'actif s'amoindrit avec le temps.

.20 Les facteurs à prendre en compte dans l'estimation de la durée de vie et de la durée de vie utile d'une immobilisation corporelle comprennent l'utilisation future prévue, les effets de l'obsolescence technologique ou commerciale, l'usure prévue due à l'usage ou à l'écoulement du temps, le programme d'entretien, les résultats d'études concernant le secteur d'activité en cause, les études portant sur des biens semblables mis hors service, et l'état de biens comparables. Plus la période sur laquelle porte l'estimation de la durée de vie d'une immobilisation corporelle est longue, plus il devient difficile de trouver une base raisonnable sur laquelle fonder cette estimation.

[...]

INFORMATIONS À FOURNIR

.24 *Pour chaque grande catégorie d'immobilisations corporelles, les informations suivantes doivent être fournies :*

- a) *le coût;*
- b) *l'amortissement cumulé, y compris le montant de toute réduction de valeur;*
- c) *la méthode d'amortissement utilisée, y compris la période ou le taux d'amortissement.*

.25 *Lorsque des immobilisations corporelles ne font pas l'objet d'un amortissement, parce qu'elles sont en cours de construction, de développement ou de mise en valeur ou parce qu'elles ont été mises hors service pour une période prolongée, leur valeur comptable nette doit être indiquée. [Le libellé de l'ancien paragraphe 3061.25 se trouve dans les Prises de position archivées.]*

.26 *Le montant de l'amortissement des immobilisations corporelles qui est passé en charges au cours de la période doit être indiqué (voir le chapitre 1520, ÉTAT DES RÉSULTATS). [Le libellé de l'ancien paragraphe 3061.26 se trouve dans les Prises de position archivées.]*

.27 Les règles de présentation et les obligations d'information des chapitres 3063, DÉPRÉCIATION D'ACTIFS À LONG TERME, et 3475, SORTIE D'ACTIFS À LONG TERME ET ABANDON D'ACTIVITÉS, s'appliquent aux immobilisations corporelles.

.28 Les principales catégories d'immobilisations corporelles sont établies selon la nature des immobilisations en cause (par exemple : terrains, bâtiments, matériel, améliorations locatives), le secteur d'exploitation et/ou la nature des activités (par exemple : fabrication, transformation, distribution, location d'immeubles).

ANNEXE C

EXTRAITS DE LA PARTIE I DU MANUEL DE CPA CANADA – COMPTABILITÉ IAS 2 *Stocks*

Champ d'application

2 La présente norme s'applique à tous les stocks, sauf aux :

[...]

(c) actifs biologiques relatifs à l'activité agricole et aux produits agricoles au moment de la récolte (voir IAS 41 *Agriculture*).

3 La présente norme ne s'applique pas à l'évaluation des stocks détenus par :

a) les producteurs de produits agricoles et forestiers, de produits agricoles après récolte et de minéraux et de produits d'origine minérale, dans la mesure où ils sont évalués à la valeur nette de réalisation selon des pratiques bien établies dans ces secteurs d'activités. Lorsque ces stocks sont évalués à la valeur nette de réalisation, les variations de cette valeur sont comptabilisées en résultat net de la période au cours de laquelle la variation est intervenue ;

[...]

4 À certains stades de la production, les stocks visés au paragraphe 3(a) sont évalués à la valeur nette de réalisation. C'est le cas, par exemple, au moment de la récolte des produits agricoles ou de l'extraction de minéraux, lorsque la vente est assurée en vertu d'un contrat à terme de gré à gré ou d'une garantie de l'État ou lorsqu'un marché actif existe et que le risque de mévente est négligeable. Ces stocks ne sont exclus que des obligations d'évaluation de la présente norme.

IAS 41 *Agriculture*

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, sauf les plantes productrices ;
 - 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 pas :
 - a) aux terrains liés à une activité agricole (voir IAS 16 *Immobilisations corporelles* et IAS 40 *Immeubles de placement*) ;
 - b) aux plantes productrices liées à une activité agricole (voir IAS 16), bien qu'elle s'applique aux produits de ces plantes productrices ;
 - c) aux subventions publiques liées aux plantes productrices (voir IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*) ;
 - d) 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 au moment de la récolte. Par la suite, on applique IAS 2 *Stocks* ou toute 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-après donne quelques exemples d'actifs biologiques, de produits agricoles et d'autres 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
Bovins laitiers	Lait	Fromage
Porcs	Carcasses	Saucisse, jambon
Cotonniers	Coton récolté	Fil, vêtements
Canne à sucre	Canne à sucre récoltée	Sucre
Plants de tabac	Feuille récoltées	Tabac traité
Théiers	Feuilles récoltées	Thé
Ceps de vignes	Raisins récoltés	Vin
Arbres fruitiers	Fruits récoltés	Fruits transformés
Palmiers à huile	Fruits récoltés	Huile de palme
Arbres à caoutchouc	Latex récolté	Articles en caoutchouc
<p>Certaines plantes, comme les théiers, les ceps de vigne, les palmiers à huile et les arbres à caoutchouc, répondent habituellement à la définition d'une plante productrice et entrent dans le champ d'application d'IAS 16. Cependant, les produits des plantes productrices, comme les feuilles de thé, les raisins, les fruits du palmier à huile et le latex, entrent dans le champ d'application d'IAS 41.</p>		

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.

Une *plante productrice* est une plante vivante qui :

- a) est utilisée dans la production ou la fourniture de produits agricoles ;**
- b) est susceptible de produire sur plus d'une période ;**

-
- c) n'a qu'une faible probabilité d'être vendue comme produit agricole, sauf à titre accessoire en tant que rebut.

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.

- 5A Ne sont pas des plantes productrices :
- a) les plantes cultivées pour être récoltées comme produits agricoles (par exemple, les arbres cultivés pour le bois) ;
 - b) les plantes cultivées pour la production de produits agricoles, lorsqu'il y a plus qu'une faible probabilité que l'entité récolte également la plante elle-même pour la vendre en tant que produit agricole et non à titre accessoire en tant que rebut (par exemple, les arbres cultivés aussi bien pour leurs fruits que pour leur bois) ;
 - c) les cultures annuelles (par exemple, le maïs et le blé).
- 5B Lorsque les plantes productrices ne sont plus utilisées pour produire, elles peuvent être coupées et vendues en tant que rebuts, pour être utilisées, par exemple, comme bois de chauffage. Cette vente à titre accessoire en tant que rebut n'empêche pas la plante de répondre à la définition d'une plante productrice.
- 5C Les produits qui croissent sur une plante productrice sont des actifs biologiques.
- 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.

[...]

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.

[...]

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.

Annexe D

Extraits de l'Accounting Standards Codification du FASB⁶

Topic 905, *Agriculture*

Stocks

905-330-25 Comptabilisation

25-1 Tous les coûts liés aux cultures sur pied, qu'ils soient directs ou indirects, doivent être cumulés jusqu'au moment de la récolte. Certains coûts liés aux cultures, comme les coûts de préparation du sol, sont engagés avant la plantation et doivent être différés, puis imputés aux cultures sur pied.

905-330-30 Évaluation initiale

30-1 Pour certains produits, il peut exceptionnellement être impossible de déterminer un coût historique approprié. Il est alors acceptable d'utiliser la valeur marchande, si les produits respectent les critères ci-dessous :

- a) ils sont négociables en tout temps à un cours de marché que le producteur ne peut influencer;
- b) ils sont fongibles;
- c) les frais de sortie qui s'y rattachent sont de faible importance relative.

Ces types de stocks (par exemple, les viandes fraîchement parées d'un abattoir) doivent être comptabilisés à leur valeur de réalisation, calculée selon les cours de marché, diminués des frais de sortie directs estimatifs.

905-330-35 Évaluation ultérieure

35-1 Les coûts des cultures sur pied doivent être cumulés jusqu'au moment de la récolte. Les cultures sur pied doivent être présentées au moindre du coût et de la valeur marchande.

35-2 Les animaux en croissance destinés à la vente doivent être évalués au moindre du coût et de la valeur marchande.

35-3 Les animaux destinés à la vente doivent être évalués selon l'une ou l'autre des méthodes suivantes :

- a) la méthode de la moindre valeur (coût-valeur de marché);
- b) le prix de vente diminué des frais de sortie estimatifs, si les trois critères suivants sont réunis :
 - 1. la valeur de marché du produit est fiable, facilement déterminable et réalisable;

⁶ [TRADUCTION]

-
2. les frais de sortie qui se rattachent au produit sont de faible importance relative et sont prévisibles;
 3. le produit est prêt à livrer.

35-4 Les cultures engrangées doivent être évaluées selon les mêmes critères, mentionnés dans le paragraphe précédent, que les animaux destinés à la vente.

Immobilisations corporelles

905-360-25 Comptabilisation

25-2 Les arbres et les vignes peuvent être plantés et amenés à maturité par le producteur lui-même, ou peuvent l'être à forfait. Les jeunes pousses sont habituellement achetées d'une pépinière et plantées selon la configuration souhaitée. Les coûts de procédés culturels engagés pendant la période de maturation, dont le coût des tuteurs et du fil de fer, les coûts de greffage et la main d'œuvre pour l'élagage et le tuteurage, doivent être comptabilisés à l'actif. Les ventes nettes de produits réalisées avant le début de la production commerciale doivent être portées en diminution du coût inscrit à l'actif pour les plantes, arbres ou vignes.

905-360-30 Évaluation initiale

30-1 Tous les coûts liés aux animaux en croissance, qu'ils soient directs ou indirects, doivent être cumulés jusqu'à ce que les animaux arrivent à maturité et soient affectés à une fonction productive. Tous les coûts, directs ou indirects, liés à la croissance des animaux destinés à la vente doivent être cumulés, et les animaux doivent être comptabilisés au moindre du coût et de la valeur marchande jusqu'à ce qu'ils puissent être vendus.

905-360-35 Évaluation ultérieure

35-2 Au moment où les animaux reproducteurs et les animaux producteurs arrivent à maturité et sont affectés à une fonction productive, le cumul des coûts comptabilisés conformément au paragraphe 905-360-25-4, diminué de la valeur de récupération estimative, doit être amorti sur sa durée d'utilité. Les animaux immatures ne sont pas considérés comme étant en fonction avant d'arriver à maturité, moment auquel le cumul des coûts comptabilisés conformément au paragraphe 905-360-25-4 devient amortissable.

[...]

35-4 Au stade de la production en quantité commerciale, les coûts cumulés doivent être amortis sur la durée de vie utile estimative du verger, du vignoble ou de la plantation considérés.

© 2015 Comptables professionnels agréés du Canada

Des extraits tirés de cette publication et/ou des liens y conduisant peuvent être utilisés, à condition que soit mentionné clairement le nom complet du conseil, du conseil de surveillance, du comité ou de l'auteur relevant de Normes d'information financière et de certification Canada, et que cette mention renvoie expressément au contenu original.

Pour obtenir de l'aide concernant cette mention, veuillez écrire à fras-nifc-canada@cpacanada.ca.
