

**Mastère
Professionnel
en Comptabilité**



ARCHI - SEVEN
PHOTOCOPIE - TIRAGE
23 190 860

**Université de Carthage
Institut des Hautes Etudes Commerciales
IHEC Carthage**

Année Universitaire 2016/2017



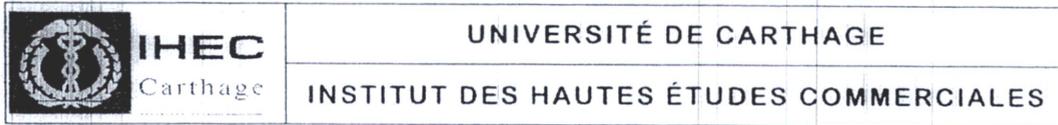
**International
Accounting
Standards
Board**

IAS 41 : AGRICULTURE

ARCHI - SEVEN
PHOTOCOPIE - TIRAGE
23 190 860

**Révision
Comptable**

Abderrazak GABSI
Universitaire & Expert comptable



MASTÈRE PROFESSIONNEL EN COMPTABILITÉ
COURS : NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE

15 | IAS 41 : AGRICULTURE

OBJECTIF ET CHAMP D'APPLICATION

1. Publication

La norme IAS 41, *Agriculture*, a été publiée par l'IASB (devenu IASB) en décembre 2000. Cependant, en raison du processus important de révision des normes engagé par l'IASB, cette norme a fait l'objet de plusieurs amendements subséquents.

La version révisée de la norme IAS 1, *Présentation des états financiers*, publiée par l'IASB en septembre 2007 a apporté des modifications à la norme IAS 41. Il en est de même des améliorations des IFRS publiées par l'IASB à partir de 2008.

2. Objectif de la norme IAS 41

L'objectif de la norme IAS 41, *Agriculture*, est de prescrire le traitement comptable et les informations à fournir liés à l'activité agricole.

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.

L'activité agricole couvre un éventail d'activités diversifiées tels 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). L'existence d'une gestion de la transformation biologique est essentielle.

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) **Evaluation 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.

3. Champ d'application

La norme IAS 41 **doit être appliquée** pour la comptabilisation des éléments suivants, **lorsqu'ils concernent une activité agricole** :

- a) Les **actifs biologiques** ;
 b) La **production agricole au moment de la récolte** (par la suite, on applique la norme IAS 2, *Stocks*, ou une autre IFRS) ; et

En conséquence, la norme IAS 41 ne couvre pas la transformation des produits agricoles **au-delà de la récolte** ; par exemple, la transformation de raisins en vin par un éleveur vinificateur qui a cultivé lui-même les raisins).

- c) Les **subventions publiques agricoles** (dont la définition est donnée par IAS 20, *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*).

En revanche, la norme IAS 41 **ne s'applique pas** :

- a) aux **terrains liés à une activité agricole** (voir IAS 16, *Immobilisations corporelles*, et IAS 40, *Immeubles de placement*) ; et
 b) aux **immobilisations incorporelles liées à une activité agricole** (voir IAS 38, *Immobilisations incorporelles*).

QUELQUES DÉFINITIONS

Un **actif biologique** est un animal ou une plante vivant.

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

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 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 d'un produit agricole comme les feuilles de thé, la laine et le lait.

La **récolte** est le détachement de produits d'un actif biologique ou l'arrêt des processus vitaux d'un actif biologique (traite du bétail, abattage d'arbres, etc.).

Le **produit agricole** est le produit récolté des actifs biologiques de l'entité (lait, coton, rondins de bois, etc.).

La production agricole ne doit pas être confondue avec la transformation de produits de l'agriculture. Les exemples suivants, pour la plupart extraits d'un tableau fourni par la norme IAS 41, illustrent cette différence :

Actifs biologiques	Produits agricoles	Produits résultant de la transformation de produits agricoles
Bovins laitiers	Lait	Fromages
Moutons	Laine	Fil de tissage, tapis
Vignes	Raisins	Vin
Arbres dans une plantation forestière	Arbres abattus	Billes, bois débité
Plantes	Coton	Fil, vêtements
	Canne à sucre récoltée	Sucre
Arbres fruitiers	Fruits récoltés	Fruits transformés
Arbustes	Feuilles	Thé, tabac traité
Caféiers	Graines de café	Café torréfié

COMPTABILISATION ET ÉVALUATION DES ACTIFS BIOLOGIQUES ET DES PRODUITS AGRICOLES

Une entité doit comptabiliser un **actif biologique** ou un **produit agricole** si et seulement si :

- L'entité a le contrôle de l'actif du fait d'événements passés ;
- Il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité ; et
- La juste valeur ou le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.

Dans l'activité agricole, le contrôle peut être attesté, par exemple, par la propriété légale du bétail et le tatouage ou un autre marquage du bétail au moment de l'achat, de la naissance ou du sevrage. Les avantages futurs sont normalement évalués en mesurant les attributs physiques significatifs. La comptabilisation initiale doit intervenir lors de l'achat ou lorsque les actifs biologiques sont générés par les actifs existants (mises à bas).

1. Evaluation des actifs biologiques

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 vente**, sauf lorsque la juste valeur ne peut être déterminée de façon fiable (voir ci-dessous).

L'évaluation à la juste valeur des actifs biologiques se justifie car **les variations de leur juste valeur reflètent les changements induits par leur transformation biologique** au fur et à mesure du temps.

La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Si un marché actif **existe** pour un actif biologique là où il se trouve et dans son état actuel, le prix coté sur ce marché est le critère approprié pour déterminer la juste valeur de cet actif.

Un marché actif est un marché pour lequel sont réunies les conditions ci-après :

- a) Les éléments négociés sur ce marché sont homogènes ;
- b) On peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants ; et
- c) Les prix sont mis à la disposition du public.

Si un marché actif **n'existe pas**, une entité utilisera un ou plusieurs des éléments suivants, lorsqu'ils existent, pour déterminer la juste valeur :

- a) le prix de transaction du marché le plus récent, à condition qu'il n'y ait pas eu de changement significatif dans le contexte économique entre la date de cette transaction et la fin de la période de présentation de l'information financière ;
- b) les prix du marché pour des actifs similaires avec ajustement pour refléter les différences ; et
- c) les références du secteur comme la valeur d'un verger exprimée par clayette export, boisseau ou hectare et la valeur du bétail exprimée par kilo de viande.

Dans certaines circonstances, les prix ou les valeurs déterminé(e)s par le marché peuvent ne pas être disponibles pour un actif biologique dans son état actuel. Il s'ensuit que pour déterminer la juste valeur, une entité utilise **la valeur actuelle des flux nets de trésorerie attendus de l'actif**, actualisés à un taux déterminé en fonction des conditions actuelles du marché.

Rappelons que lorsque la juste valeur d'un actif est estimée par actualisation des cash-flows futurs, le taux d'actualisation est un taux avant impôt et charges financières. Les prévisions de cash-flows ne doivent pas non plus tenir compte du rétablissement des actifs biologiques après la récolte (par exemple, le coût de replantation des arbres dans une plantation forestière après la récolte) ou de l'augmentation de valeur résultant des transformations biologiques additionnelles.

Exemple 1 :

Une entité agricole possède un troupeau de vaches laitières qu'elle souhaite évaluer par actualisation des cash-flows futurs. Ces derniers comprendront :

- **en recettes** : les ventes de lait et le prix de cession des vaches à la fin de leur période de production ;
- **en dépenses** : les frais de nourriture et d'entretien des vaches.

Par contre, la valeur des veaux que pourraient produire les vaches ne sera pas prise en compte.

Les coûts de 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.

Les coûts de vente comprennent les commissions aux intermédiaires, les montants prélevés par les agences réglementaires et les bourses de matières premières, ainsi que les droits et taxes de transfert. **Ils excluent par contre le transport et autres coûts nécessaires à la mise des actifs sur le marché.**

Compte tenu de la déduction des coûts de vente, la comptabilisation initiale d'un actif biologique peut occasionner la constatation d'une perte.

Exemple 2 :

Une entité agricole vient d'acquérir pour 100 000 DT un troupeau d'ovins. Ce montant peut être considéré comme une bonne estimation de la juste valeur de ces animaux. Néanmoins, si ceux-ci devraient être revendus, l'entité devrait supporter 5 000 DT de coûts de vente.

La comptabilisation initiale des animaux ovins se fera ainsi :

Animaux ovins (B)	95 000	
Pertes sur actifs biologiques (R)	5 000	
Banque (B)		100 000

Inversement, **la naissance d'un nouvel actif biologique** donnera lieu à la comptabilisation d'un profit.

Exemple 3 :

Une vache appartenant à l'entité agricole vient de donner naissance à un veau, dont la juste valeur est estimée à 100 DT.

L'animal récemment né constitue un nouvel actif biologique, comptabilisé par l'écriture suivante :

Animaux bovins (B)	100	
Profits sur actifs biologiques (R)		100

Les actifs biologiques sont souvent liés physiquement au terrain (par exemple, les arbres d'une plantation forestière). Il se peut qu'il n'y ait pas de marché séparé pour des actifs biologiques qui sont liés au terrain mais un marché actif peut exister pour les actifs associés, c'est-à-dire pour les actifs biologiques, le terrain inculte et les améliorations foncières dans leur ensemble.

Une entité peut utiliser des informations concernant les actifs associés pour déterminer la juste valeur des actifs biologiques. **Par exemple, la juste valeur du terrain inculte et les améliorations foncières peuvent être déduites de la juste valeur des actifs associés pour parvenir à la juste valeur des actifs biologiques.**

Exemple 4 :

Une entité agricole possède un terrain couvert d'arbres fruitiers. La juste valeur de l'ensemble est estimée à 300 000 DT. Un terrain nu de surface équivalente se négocie aux alentours de 200 000 DT. La plantation peut donc être évaluée à 100 000 DT.

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 prix ou valeurs déterminés par le marché ne sont pas disponibles et pour lequel les autres méthodes d'évaluation de la juste valeur sont manifestement reconnues non 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 entité qui a **auparavant** évalué un actif biologique à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente continue d'évaluer cet actif biologique à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente jusqu'à sa sortie.

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 vente.**

Une fois qu'un actif biologique non courant satisfait aux critères de classification comme détenu en vue de la vente (ou est inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon la norme 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.**

2. Evaluation des produits agricoles

Le **produit agricole** récolté à partir des actifs biologiques d'une entité doit être évalué **à sa juste valeur diminuée des coûts de vente au moment de la récolte.** Cette évaluation est le coût à cette date selon la norme IAS 2, *Stocks*, ou selon une autre IFRS applicable.

La récolte occasionne donc généralement la comptabilisation d'un produit.

Exemple 5 :

Un troupeau de moutons est tondu. La valeur de marché de la laine récoltée, après déduction des coûts de vente, est de 20 000 DT. La récolte sera comptabilisée ainsi :

Stock de laine (B)	20 000	
Production agricole (R)		20 000

Les entités passent souvent des contrats pour vendre leurs actifs biologiques ou leurs produits agricoles **à une date future.** Les prix contractuels (reflétant les conditions de marché anticipées à une date future, et non pas les prix actuels) **ne sont pas nécessairement pertinents** pour déterminer la juste valeur (car la juste valeur reflète les conditions du marché actuel où un acheteur et un vendeur consentants sont disposés à conclure une transaction). Par conséquent, la juste valeur d'un actif biologique ou d'un produit agricole n'est pas ajustée du fait de l'existence d'un contrat. Dans certains cas, un contrat de vente d'un actif biologique ou d'un produit agricole peut être un **contrat déficitaire**, auquel s'applique la norme IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.*

Exemple 6 :

Un producteur a récolté 100 tonnes de pistache. A la date de la récolte, la tonne de pistache vaut 5 000 DT sur le marché au comptant, mais le producteur a vendu sa production à terme il y a trois mois.

- **1^{er} cas : Le prix convenu dans le contrat de vente à terme (5 500 DT) est supérieur au prix actuel du marché** - Malgré l'existence du contrat à terme, qui garantit que la production sera vendue 5 500 DT la tonne, celle-ci doit être évaluée à $100 \times 5\,000 = 500\,000$ DT.
- **2^{ème} cas : Le prix de vente à terme (4 500 DT) est inférieur au prix actuel du marché** - La production est évaluée à $100 \times 4\,500 = 450\,000$ DT.

Dans tous les cas, une entité doit évaluer **un produit agricole au moment de la récolte** à sa juste valeur diminuée des coûts de vente. La norme IAS 41 reflète l'idée que la juste valeur d'un produit agricole au moment de la récolte peut toujours être mesurée de manière fiable.

3. Comptabilisation des variations ultérieures de la juste valeur, diminuée des coûts de vente, d'un actif biologique

À la date de reporting, **toute variation de la juste valeur diminuée des coûts de vente** d'un actif biologique **doit être comptabilisée en résultat net** de la période pendant laquelle elle se produit.

Exemple 7 :

Une entité agricole possède 100 hectares de vigne, évalués à 500 000 DT à fin N-1. Un an plus tard, la juste valeur de ces vignes est estimée à 525 000 DT.

En N, l'entité enregistrera l'écriture suivante :

Vignes (B)	25 000	
Profits sur actifs biologiques (R)		25 000

4. Comptabilisation des subventions agricoles

Bien que la norme IAS 20 traite de la comptabilisation des subventions publiques, la norme IAS 41 apporte des précisions pour les subventions agricoles reçues au titre d'actifs biologiques **évalués à leur juste valeur diminuée des coûts de vente** (elles doivent être comptabilisées en produits lorsque toutes les conditions d'attribution de la subvention sont remplies). Si une subvention publique est liée à un actif biologique **évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur**, la norme IAS 20 s'applique.

Une subvention publique **sans conditions** concernant un actif biologique évalué à sa juste valeur diminuée des coûts de vente doit être comptabilisée **en résultat net** lorsque, et seulement lorsque, la subvention publique devient une créance acquise (ou elle est due).

Si une subvention publique concernant un actif biologique évalué à sa juste valeur diminuée des coûts de vente, **est soumise à condition**, y compris lorsque la subvention publique impose à l'entité de s'engager ou ne pas s'engager dans des activités agricoles spécifiées, l'entité doit comptabiliser la subvention publique **en résultat net**, lorsque et uniquement lorsque, les conditions liées à la subvention publique sont satisfaites.

Exemple 8 :

À la fin de l'année N, une entité agricole a obtenu une subvention de 15 000 DT pour cultiver de la luzerne sur l'un de ses terrains. Elle devra rembourser cette somme si elle cesse cette culture dans les trois ans suivant l'obtention de la subvention.

La subvention ne sera comptabilisée en produits que lorsqu'elle sera définitivement acquise, c'est-à-dire en N+3. On aura donc :

En N		
Banque (B)	15 000	
Subventions agricoles conditionnelles (B)		15 000
En N+3		
Subventions agricoles conditionnelles (B)	15 000	
Subventions agricoles (R)		15 000

Si le contrat prévoit que l'entité pourra, en cas de cessation de la culture, conserver une fraction de la subvention proportionnelle à sa durée (sur la base du temps écoulé), les écritures seront :

En N		
Banque (B)	15 000	
Subventions agricoles conditionnelles (B)		15 000
De N+1 à N+3		
Subventions agricoles conditionnelles (B) [15 000/3]	5 000	
Subventions agricoles (R)		5 000

INFORMATIONS À FOURNIR

1. Informations générales

Une entité doit indiquer le résultat global pendant la période considérée provenant de la comptabilisation initiale des actifs biologiques et des produits agricoles et de la variation de la juste valeur des actifs biologiques diminuée des coûts de vente.

Une entité doit fournir une description de chaque groupe d'actifs biologiques.

Une entité doit communiquer les informations suivantes (à moins qu'elles ne soient déjà indiquées par ailleurs dans les états financiers) :

- a) la nature de ses activités pour chacun des groupes d'actifs biologiques ; et
- b) les évaluations ou estimations non financières des quantités physiques de :
 - i) chaque groupe d'actifs biologiques de l'entité à la fin de la période, et
 - ii) la production de produits agricoles au cours de la période.

Une entité doit indiquer les méthodes et les hypothèses significatives appliquées pour déterminer la juste valeur de chaque groupe de produits agricoles au moment de la récolte et de chaque groupe d'actifs biologiques.

Une entité doit indiquer la juste valeur diminuée des coûts de vente des produits agricoles récoltés au cours de la période, déterminée au moment de la récolte.

Une entité doit fournir les informations suivantes :

- a) l'existence et les valeurs comptables d'actifs biologiques dont la propriété est soumise à restrictions ou qui sont donnés en nantissement de dettes ;
- b) le montant des engagements pour le développement ou l'acquisition d'actifs biologiques ; et
- c) les stratégies de gestion des risques financiers liés à l'activité agricole.

Une entité doit présenter un rapprochement des variations de la valeur comptable des actifs biologiques entre le début et la fin de la période considérée. Le rapprochement doit comprendre :

- a) le profit ou la perte provenant des variations de la juste valeur diminuée des coûts de vente ;
- b) les augmentations dues aux achats ;
- c) les diminutions attribuables aux ventes et aux actifs biologiques classés comme détenus en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 ;
- d) les diminutions dues aux récoltes ;
- e) les augmentations résultant de regroupements d'entreprises ;
- f) des écarts de change nets provenant de la conversion des états financiers dans une autre monnaie de présentation et de la conversion d'un établissement à l'étranger dans la monnaie de présentation de l'entité présentant l'information financière ; et
- g) autres variations.

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

Si une entité évalue des actifs biologiques à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur à la fin de la période, elle devra fournir les informations suivantes concernant ces actifs biologiques :

- a) une description des actifs biologiques ;
- b) une explication de la raison pour laquelle la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable ;
- c) si possible, l'intervalle d'estimations à l'intérieur duquel il est hautement probable que la juste valeur se situe ;
- d) le mode d'amortissement utilisé ;
- e) les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés ; et
- f) la valeur brute comptable et le cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de la période.

Si pendant la période considérée, une entité évalue des actifs biologiques à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur, elle devra indiquer tout profit ou perte comptabilisé lors de la cession de ces actifs biologiques, et le rapprochement imposé au niveau des informations générales devra indiquer séparément les montants associés à ces actifs biologiques. De plus, le rapprochement devra inclure les montants suivants liés à ces actifs biologiques et comptabilisés en résultat net :

- a) pertes de valeur ;
- b) reprises de pertes de valeur ; et
- c) amortissements.

Si la juste valeur d'actifs biologiques qui a été précédemment évaluée à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur devient évaluable de façon fiable pendant la période considérée, l'entité devra indiquer pour ces actifs biologiques :

- a) une description des actifs biologiques ;
- b) une explication de la raison pour laquelle la juste valeur est devenue évaluable de façon fiable ; et
- c) l'effet de ce changement.

3. Subventions publiques

Une entité doit indiquer les points suivants liés à l'activité agricole couverte par la présente norme :

- a) la nature et l'étendue des subventions publiques comptabilisées dans les états financiers ;
- b) les conditions non remplies et toute autre éventualité relative à des subventions publiques ; et
- c) les diminutions significatives attendues du montant des subventions publiques.

IFRS POUR PME - AGRICULTURE

1. Définitions

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<ul style="list-style-type: none"> - Actif biologique : animal ou plante vivant(e). - Produit agricole : produit récolté à partir des actifs biologiques de l'entité. <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME Glossaire</i></p>	<p>Identique à IFRS pour PME.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRS Glossaire</i></p>

2. Comptabilisation et évaluation

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Une entité qui se livre à une activité agricole évalue ses actifs biologiques à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, si cette juste valeur peut facilement être déterminée sans coût ou effort excessif.</p> <p>Lorsque le modèle de la juste valeur n'est pas utilisé, l'entité évalue ses actifs au coût diminué du cumul des amortissements et des dépréciations.</p> <p>Le produit agricole récolté à partir des actifs biologiques doit être évalué à la juste valeur diminuée des frais estimés du point de vente au moment de la récolte.</p> <p>Les profits et les pertes lors de la comptabilisation initiale ou résultant des variations de juste valeur ultérieures sont comptabilisés dans le résultat de la période.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 34.4 - 34.6, 34.8 - 34.9</i></p>	<p>Similaire à IFRS pour PME ; néanmoins, la possibilité de ne pas évaluer les actifs biologiques à leur juste valeur est limité aux cas où celle-ci ne peut être estimée avec fiabilité. Ceci est le cas pour les actifs biologiques pour lesquels les prix ou les valeurs déterminés par le marché ne sont pas disponibles et pour lesquels les méthodes d'évaluation alternatives de la juste valeur ne sont pas fiables. Dans ce cas, les actifs biologiques sont évalués à leur coût.</p> <p style="text-align: right;"><i>IAS 41.12 - .13, .26, .30</i></p>

ÉTUDE DE CAS

Données :

La société agricole SABRA a été créée en janvier 2008 pour se spécialiser dans l'élevage des bovins laitiers. Elle est exonérée de l'impôt sur les sociétés au titre des dix premières années d'activité et son exercice comptable coïncide avec l'année civile.

Au cours de l'exercice 2011, les opérations suivantes ont été réalisées :

- 1) En janvier 2011, la société SABRA a procédé à l'acquisition de 20 génisses pleines de race pure à 70 000 DT, auprès de l'Office de l'Élevage et des Pâturages. Les frais de transport de ces animaux se sont élevés à 1 120 DT (dont 12% de TVA).
- 2) En mars 2011, ces génisses pleines ont donné naissance à 12 veaux et à 8 vêles. La juste valeur à la naissance est estimée à 300 DT pour un veau et à 250 DT pour une vête.
- 3) En juillet 2011, la société SABRA a subi la mortalité de deux veaux et d'une vête.
- 4) Un contrat a été signé avec une centrale laitière de la région pour la vente des quantités de lait produites et non consommées en interne au prix de 0,800 DT le litre, les frais de transport étant à la charge de la centrale laitière. Jusqu'au 31 décembre 2011, 50 000 litres de lait ont été vendus.
- 5) Au 31 décembre 2011, les justes valeurs suivantes ont été déterminées, par référence au marché des bestiaux de la région, pour les différentes catégories d'animaux élevés par la société SABRA (compte tenu de leur transformation biologique) :
 - 20 vaches laitières : 60 000 DT ;
 - 10 taurillons : 9 000 DT ;
 - 7 génisses : 7 000 DT.

Les frais de vente sont estimés à 2% du prix de marché de l'animal.

Selon la politique d'élevage appliquée par la société SABRA, une vache laitière est exploitée pendant cinq ans à compter de la première naissance de veau ou de vête. A l'expiration de cette période, l'animal sera vendu pour un prix de marché estimé à 1 000 DT.

Travail à faire :

- 1) Définir les notions suivantes : actif biologique, transformation biologique et produit agricole, en prenant comme exemple le cas de la société SABRA.
- 2) Passer les écritures comptables relatives à l'activité de la société SABRA au cours de l'exercice 2011 et les expliquer, en sachant que tous les règlements et les encaissements ont été effectués par banque.

Solution :

1) Définition d'un actif biologique, de la transformation biologique, de la récolte et d'un produit agricole

Selon la norme IAS 41, *Agriculture*, **un actif biologique** est un animal ou une plante vivant (vache laitière, génisse, taurillon, veau, vèle ...).

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 génisses se transforment en vaches, les veaux en taurillons, les vèles en génisses ...).

La récolte est le détachement de produits d'un actif biologique ou l'arrêt des processus vitaux d'un actif biologique (traite du bétail ...).

Le produit agricole est le produit récolté des actifs biologiques de l'entité (lait ...). La production agricole ne doit pas être confondue avec la transformation de produits de l'agriculture (fromage, lait pasteurisé ...).

2) Ecritures comptables relatives à l'activité de la société SABRA en 2011 :

Une entité doit comptabiliser un actif biologique ou un produit agricole si et seulement si :

- a) L'entité a le contrôle de l'actif du fait d'événements passés ;
- b) Il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité ; et
- c) La juste valeur ou le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.

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 vente, sauf lorsque la juste valeur ne peut être déterminée de façon fiable.

À la date de clôture, toute variation de la juste valeur diminuée des coûts de vente d'un actif biologique doit être comptabilisée en résultat net de la période pendant laquelle elle se produit.

L'évaluation à la juste valeur des actifs biologiques se justifie car les variations de leur juste valeur reflètent les changements induits par leur transformation biologique au fur et à mesure du temps.

Si un marché actif existe pour un actif biologique là où il se trouve et dans son état actuel, le prix coté sur ce marché est le critère approprié pour déterminer la juste valeur de cet actif.

Les coûts de 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. Ils ne comprennent pas les coûts compris dans la juste valeur des actifs biologiques tels que les coûts de transport.

Compte tenu de la déduction des coûts de vente, la comptabilisation initiale d'un actif biologique peut occasionner la constatation d'une perte. Inversement, la naissance d'un nouvel actif biologique donnera lieu à la comptabilisation d'un profit.

Le produit agricole récolté à partir des actifs biologiques d'une entité doit être évalué à sa juste valeur diminuée des coûts de vente au moment de la récolte. Cette évaluation est le coût à cette date selon la norme IAS 2, *Stocks*, ou selon une autre IFRS applicable.

01/2011			
Animaux bovins (B)		70 000,000	
Frais de transport (R)		1 120,000	
Banque (B)			71 120,000
03/2011			
Animaux bovins (12 x 300 + 8 x 250)		5 600,000	
Profits sur actifs biologiques			5 600,000
07/2012			
Pertes sur actifs biologiques (2 x 300 + 1 x 250)		850,000	
Animaux bovins			850,000
03 à 12/2012			
Banque (0,800 x 50 000)		40 000,000	
Ventes lait			40 000,000

31/12/2011			
Pertes sur actifs biologiques (70 000 - 60 000 x 98%)		11 200,000	
Animaux bovins			11 200,000
Animaux bovins (9 000 x 98% - 10 x 300)		5 820,000	
Profits sur actifs biologiques			5 820,000
Animaux bovins (7 000 x 98% - 7 x 250)		5 110,000	
Profits sur actifs biologiques			5 110,000

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 41 agriculture

SOMMAIRE	paragraphes
OBJECTIF	
CHAMP D'APPLICATION	1
DÉFINITIONS	5
Définitions relatives à l'agriculture	5
Définitions générales	8
COMPTABILISATION ET ÉVALUATION	10
Profits et pertes	26
Incapacité à mesurer la juste valeur de façon fiable	30
SUBVENTIONS PUBLIQUES	34
INFORMATIONS À FOURNIR	40
Observations d'ordre général	40
Informations complémentaires concernant les actifs biologiques lorsque la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable	54
Subventions publiques	57
DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES	58

Objectif

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

Champ d'application

- 1 La présente norme doit être appliquée à la comptabilisation des éléments suivants, lorsqu'ils sont liés à l'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 l'activité agricole (voir IAS 16 *Immobilisations corporelles* et IAS 40 *Immeubles de placement*) ;
 - (b) aux plantes productrices liées à l'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 l'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 de l'activité agricole et que les activités qu'elle renferme présentent quelques similarités avec la transformation biologique, elle n'entre pas dans la définition de l'activité agricole de la présente norme.

4 Le tableau ci-dessous donne quelques exemples d'actifs biologiques, de produits agricoles et de produits qui résultent de la transformation après récolte :

Actifs biologiques	Produits agricoles	Produits qui résultent de la transformation après récolte
Moutons	Laine	Fil de tissage, tapis
Arbres dans une plantation forestière	Arbres abattus	Billes, bois débité
Bovins laitiers	Lait	Fromage
Porcs	Carcasses	Saucisses, jambons
Cotonniers	Coton récolté	Fil, vêtements
Canne à sucre	Canne à sucre récoltée	Sucre
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

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.

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.

Un *produit agricole* est un 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.

Définitions générales

- 8 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :
- La valeur comptable** est le montant pour lequel un actif est comptabilisé dans l'état de la situation financière.
- La juste valeur** est le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché à la date d'évaluation. (Voir IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur*.)
- Les **subventions publiques** sont définies dans IAS 20.
- 9 [Supprimé]

Comptabilisation et évaluation

- 10 Une entité doit comptabiliser un actif biologique ou un produit agricole si et seulement si :
- (a) l'entité a le contrôle de l'actif du fait d'événements passés ;
 - (b) il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité ; et
 - (c) la juste valeur ou le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.
- 11 Dans l'activité agricole, le contrôle peut être attesté, par exemple, par la propriété légale du bétail et le tatouage ou autre marquage du bétail au moment de l'achat, de la naissance ou du sevrage. Les avantages futurs sont normalement évalués en mesurant les attributs physiques significatifs.
- 12 Un actif biologique doit être évalué lors de la comptabilisation initiale et à la fin de chaque période de présentation de l'information financière à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente, sauf pour le cas décrit au paragraphe 30 lorsque la juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable.
- 13 Un produit agricole récolté à partir des actifs biologiques d'une entité doit être évalué à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente au moment de la récolte. Cette évaluation est le coût à cette date selon IAS 2 *Stocks* ou selon une autre norme applicable.
- 14 [Supprimé]
- 15 L'évaluation de la juste valeur d'un actif biologique ou d'un produit agricole peut être facilitée par le regroupement des actifs biologiques ou des produits agricoles en fonction d'attributs significatifs, par exemple, par âge ou par qualité. Une entité choisit comme critères pour la détermination des prix, les attributs correspondant à ceux qui sont utilisés sur le marché.
- 16 Les entités passent souvent des contrats pour vendre leurs actifs biologiques ou leurs produits agricoles à une date future. Les prix contractuels ne sont pas nécessairement pertinents pour évaluer la juste valeur, car celle-ci reflète les conditions actuelles du marché où les intervenants, acheteurs et vendeurs, concluraient une transaction. Par conséquent, la juste valeur d'un actif biologique ou d'un produit agricole n'est pas ajustée du fait de l'existence d'un contrat. Dans

certain cas, un contrat de vente d'un actif biologique ou d'un produit agricole peut être un contrat déficitaire, comme défini dans IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. IAS 37 s'applique à des contrats déficitaires.

17-21 [Supprimés]

22 Une entité n'inclut aucun flux de trésorerie destiné à financer les actifs, les impôts ou le rétablissement des actifs biologiques après la récolte (par exemple, le coût de replantation des arbres dans une plantation forestière après la récolte).

23 [Supprimé]

24 Les coûts peuvent parfois être proches de la juste valeur, en particulier :

(a) lorsque peu de transformations biologiques ont eu lieu depuis l'engagement des coûts initiaux (par exemple, pour des semis plantés juste avant la fin de la période de présentation de l'information financière, ou les cheptels nouvellement acquis) ; ou

(b) lorsque la transformation biologique n'est pas susceptible d'avoir un effet significatif sur le prix (par exemple, pour la croissance initiale dans un cycle de production de 30 ans d'une plantation de pins).

25 Les actifs biologiques sont souvent liés physiquement au terrain (par exemple, les arbres d'une plantation forestière). Il se peut qu'il n'y ait pas de marché séparé pour des actifs biologiques qui sont liés au terrain mais un marché actif peut exister pour les actifs associés, c'est-à-dire pour les actifs biologiques, le terrain inculte et les améliorations foncières dans leur ensemble. Une entité peut utiliser des informations concernant les actifs associés pour évaluer la juste valeur des actifs biologiques. Par exemple, la juste valeur du terrain inculte et les améliorations foncières peuvent être déduites de la juste valeur des actifs associés pour parvenir à la juste valeur des actifs biologiques.

Profits et pertes

26 Un profit ou une perte résultant de la comptabilisation initiale d'un actif biologique à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente et d'une variation de la juste valeur diminuée des coûts de la vente d'un actif biologique devra être inclus dans le résultat net de la période pendant laquelle il se produit.

27 Une perte peut survenir lors de la comptabilisation initiale d'un actif biologique parce que les coûts de la vente sont déduits pour la détermination de la juste valeur diminuée des coûts de la vente d'un actif biologique. Un profit peut être généré lors de la comptabilisation initiale d'un actif biologique, par exemple pour la naissance d'un veau.

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

29 Un profit ou une perte peut survenir lors de la comptabilisation initiale d'un produit agricole du fait de la récolte.

Incapacité à mesurer la juste valeur de façon fiable

30 Il est présumé que la juste valeur d'un actif biologique peut être évaluée de manière fiable. Toutefois, cette présomption peut être réfutée uniquement lors de la comptabilisation initiale d'un actif biologique pour lequel les cours de marché ne sont pas disponibles et pour lequel il est déterminé que les autres méthodes d'évaluation de la juste valeur ne sont manifestement pas fiables. Si tel est le cas, cet actif biologique doit être évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur. Une fois que la juste valeur d'un tel actif biologique est susceptible d'être évaluée de manière fiable, une entité doit l'évaluer à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente. Une fois qu'un actif biologique non courant satisfait aux critères de classement comme étant détenu en vue de la vente (ou est inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme étant détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, il est présumé que la juste valeur peut être évaluée de façon fiable.

31 La présomption du paragraphe 30 peut être réfutée uniquement lors de la comptabilisation initiale. Une entité qui a auparavant évalué un actif biologique à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente continue d'évaluer l'actif biologique à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente jusqu'à la sortie de l'actif.

32 Dans tous les cas, une entité doit évaluer le produit agricole au moment de la récolte à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente. La présente norme reflète l'idée que la juste valeur d'un produit agricole au moment de la récolte peut toujours être évaluée de manière fiable.

33 Pour déterminer les coûts, le cumul des amortissements et le cumul des pertes de valeur, une entité doit prendre en considération IAS 2, IAS 16 et IAS 36 *Dépréciation d'actifs*.

Subventions publiques

34 Une subvention publique sans conditions concernant un actif biologique évalué à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente doit être comptabilisée en résultat net lorsque, et seulement lorsque, la subvention publique devient une créance acquise.

35 Si une subvention publique concernant un actif biologique, évalué à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente, est soumise à condition, y compris lorsque la subvention publique impose à l'entité de ne pas s'engager dans des activités agricoles spécifiées, l'entité doit comptabiliser la subvention publique en résultat net lorsque, et uniquement lorsque, les conditions liées à la subvention publique sont remplies.

36 Les termes et conditions des subventions publiques sont variables. Par exemple, une subvention peut imposer à une entité de cultiver en un lieu donné pendant cinq ans et l'obliger à rembourser l'intégralité de la subvention si elle cesse de cultiver avant la fin de la période de cinq ans. Dans ce cas, la subvention publique n'est pas comptabilisée en résultat net tant que la période de cinq ans n'est pas écoulée. Toutefois, si les termes de la subvention publique stipulent qu'une partie de celle-ci peut être conservée sur la base du temps écoulé, l'entité comptabilise cette partie en résultat net au prorata du temps écoulé.

37 Si une subvention publique est liée à un actif biologique évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur (voir paragraphe 30), on applique IAS 20.

38 La présente norme impose un traitement différent de celui imposé par IAS 20, si une subvention publique est liée à un actif biologique évalué à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente ou si une subvention publique impose qu'une entité ne s'engage pas dans une activité agricole spécifique. IAS 20 ne s'applique qu'à une subvention publique liée à un actif biologique évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Informations à fournir

39 [Supprimé]

Observations d'ordre général

40 Une entité doit indiquer le profit total ou la perte totale provenant, pour la période considérée, de la comptabilisation initiale des actifs biologiques et des produits agricoles et de la variation de la juste valeur des actifs biologiques diminuée des coûts de la vente.

41 Une entité doit fournir une description de chaque groupe d'actifs biologiques.

42 Les informations à fournir exigées par le paragraphe 41 peuvent prendre la forme d'une description narrative ou quantifiée.

43 L'entité est invitée à fournir une description quantifiée de chaque groupe d'actifs biologiques, en distinguant les actifs biologiques consommables et producteurs ou en distinguant les actifs biologiques adultes et immatures, s'il y a lieu. Par exemple, une entité peut indiquer les valeurs comptables des actifs biologiques consommables et des actifs biologiques producteurs par groupe. L'entité peut de plus ventiler ces valeurs comptables entre actifs adultes et immatures. Ces distinctions donnent des informations qui peuvent être utiles pour apprécier l'échéancier des flux de trésorerie futurs. L'entité doit indiquer sur quelle base sont faites ces distinctions.

44 Les actifs biologiques consommables sont ceux qui doivent être récoltés comme produits agricoles ou vendus comme actifs biologiques. Les exemples d'actifs biologiques consommables sont les cheptels destinés à la production de viande, les cheptels détenus en vue de la vente, les poissons dans des piscicultures, les récoltes telles que celles du maïs ou du blé, les produits d'une plante productrice et les arbres cultivés pour le bois. Les actifs biologiques producteurs sont ceux autres que les actifs biologiques consommables, par exemple, des cheptels producteurs de lait et des arbres fruitiers dont on récolte les fruits. Les actifs biologiques producteurs ne sont pas des produits agricoles, mais plutôt des actifs détenus pour en produire.

45 Les actifs biologiques peuvent être classés soit en actifs biologiques adultes, soit en actifs biologiques immatures. Les actifs biologiques adultes sont ceux qui ont atteint le stade récoltable (pour les actifs biologiques consommables) ou qui peuvent supporter des récoltes successives (pour des actifs biologiques producteurs).

46 Une entité doit communiquer les informations suivantes (à moins qu'elles ne soient déjà indiquées par ailleurs dans les états financiers) :

- (a) la nature de ses activités pour chacun des groupes d'actifs biologiques ; et
- (b) les évaluations ou estimations non financières des quantités physiques de :
 - (i) chaque groupe d'actifs biologiques de l'entité à la fin de la période, et
 - (ii) la production de produits agricoles au cours de la période.

47-48 [Supprimés]

49 Une entité doit fournir les informations suivantes :

- (a) l'existence et les valeurs comptables d'actifs biologiques dont la propriété est soumise à restrictions et dont les valeurs comptables des actifs biologiques sont donnés en nantissement de dettes ;
- (b) le montant des engagements pour le développement ou l'acquisition d'actifs biologiques ; et
- (c) les stratégies de gestion des risques financiers liés à l'activité agricole.

50 Une entité doit présenter un rapprochement des variations de la valeur comptable des actifs biologiques entre le début et la fin de la période considérée. Le rapprochement doit comprendre :

- (a) le profit ou la perte provenant des variations de la juste valeur diminuée des coûts de la vente ;
- (b) les augmentations dues aux achats ;
- (c) les diminutions attribuables aux ventes et aux actifs biologiques classés comme détenus en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 ;
- (d) les diminutions dues aux récoltes ;

- (e) les augmentations résultant de regroupements d'entreprises ;
- (f) les écarts de change nets provenant de la conversion des états financiers dans une autre monnaie de présentation et de la conversion d'un établissement à l'étranger dans la monnaie de présentation de l'entité présentant l'information financière ; et
- (g) autres variations.

51 La juste valeur diminuée des coûts de la vente d'un actif biologique peut varier à la fois à cause de changements physiques et de variations des prix de marché. L'indication séparée des variations de prix et des changements physiques est utile pour évaluer la performance de la période considérée et les perspectives d'avenir et tout particulièrement lorsqu'il existe un cycle de production de plus d'une année. En de tels cas, une entité est invitée à indiquer, par groupe ou autrement, le montant de la variation de la juste valeur diminuée des coûts de la vente, compris dans le résultat net, dû à des changements physiques et à des variations de prix. Ces informations sont généralement moins utiles lorsque le cycle de production est inférieur à un an (par exemple, lorsqu'il s'agit d'élevages de poulets ou de cultures céréalières).

52 La transformation biologique entraîne plusieurs types de changements physiques : croissance, appauvrissement, production et procréation, chacun étant observable et quantifiable. Chacun de ces changements physiques va directement influencer les avantages économiques futurs. Une variation de la juste valeur d'un actif biologique due à la récolte est aussi un changement physique.

53 L'activité agricole est souvent exposée aux risques de maladie, du climat et à d'autres risques naturels. Si un événement se produit qui donne lieu à un élément de produits ou de charges significatif, la nature et le montant de cet élément sont indiqués selon IAS 1 *Présentation des états financiers*. Des exemples de tels événements sont l'apparition d'une maladie virulente, une inondation, des gelées ou sécheresses importantes et une invasion d'insectes.

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

54 Si une entité évalue des actifs biologiques à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur (voir paragraphe 30) à la fin de la période, elle devra fournir les informations suivantes concernant ces actifs biologiques :

- (a) une description des actifs biologiques ;
- (b) une explication de la raison pour laquelle la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable ;
- (c) si possible, l'intervalle d'estimations à l'intérieur duquel il est hautement probable que la juste valeur se situe ;
- (d) le mode d'amortissement utilisé ;
- (e) les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés ; et
- (f) la valeur comptable brute et le cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de la période.

55 Si pendant la période considérée, une entité évalue des actifs biologiques à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur (voir paragraphe 30), elle devra indiquer tout profit ou perte comptabilisé lors de la cession de ces actifs biologiques, et le rapprochement imposé au paragraphe 50 devra indiquer séparément les montants associés à ces actifs biologiques. De plus, le rapprochement devra inclure les montants suivants liés à ces actifs biologiques et comptabilisés en résultat net :

- (a) pertes de valeur ;
- (b) reprises de pertes de valeur ; et
- (c) amortissements.

56 Si la juste valeur d'actifs biologiques qui ont précédemment été évalués à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur devient évaluable de façon fiable pendant la période considérée, l'entité devra fournir les informations suivantes pour ces actifs biologiques :

- (a) une description des actifs biologiques ;
- (b) une explication de la raison pour laquelle la juste valeur est devenue évaluable de façon fiable ; et
- (c) l'effet de ce changement.

Subventions publiques

57 Une entité doit indiquer les points suivants liés à l'activité agricole couverte par la présente norme :

- (a) la nature et l'étendue des subventions publiques comptabilisées dans les états financiers ;
- (b) les conditions non remplies et toute autre éventualité relative à des subventions publiques ; et
- (c) les diminutions significatives attendues du montant des subventions publiques.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

58 La présente norme s'applique aux états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2003. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique la présente norme à des périodes ouvertes avant le 1er janvier 2003, elle doit l'indiquer.

59 La présente norme n'établit pas de dispositions transitoires spécifiques. L'adoption de la présente norme est comptabilisée selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

60 La publication d'*Améliorations des IFRS*, en mai 2008, a donné lieu à la modification des paragraphes 5, 6, 17, 20 et 21, et à la suppression du paragraphe 14. L'entité doit appliquer ces modifications à titre prospectif pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique les modifications à une période antérieure, elle doit l'indiquer.

61 La publication d'IFRS 13, en mai 2011, a donné lieu à la modification des paragraphes 8, 15, 16, 25 et 30 et à la suppression des paragraphes 9, 17 à 21, 23, 47 et 48. L'entité qui applique IFRS 13 doit appliquer ces modifications.

62 La publication d'*Agriculture : Plantes productrices* (modifications d'IAS 16 et d'IAS 41) en juin 2014 a donné lieu à la modification des paragraphes 1 à 5, 8, 24 et 44, et à l'ajout des paragraphes 5A à 5C et 63. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016. Une application anticipée est permise. Si l'entité applique ces modifications à une période antérieure, elle doit l'indiquer. L'entité doit appliquer ces modifications de façon rétrospective selon IAS 8.

63 Dans la période de présentation de l'information financière au cours de laquelle *Agriculture : Plantes productrices* (modifications d'IAS 16 et d'IAS 41) est appliquée pour la première fois, l'entité n'est pas tenue de présenter les informations quantitatives imposées par le paragraphe 28(f) d'IAS 8 pour la période considérée. L'entité doit toutefois présenter les informations quantitatives requises par le paragraphe 28(f) d'IAS 8 pour chaque période antérieure présentée.