

# IAS 16 : Immobilisations corporelles – Produit antérieur à l'utilisation prévue

## Extrait, Groupe de discussion sur les IFRS® – Compte rendu de la réunion du 15 décembre 2021

En mai 2020, l'International Accounting Standards Board (IASB) a modifié IAS 16 *Immobilisations corporelles* pour interdire à une entité de déduire du coût des immobilisations corporelles les sommes reçues à la vente d'éléments produits pendant qu'elle prépare l'immobilisation en vue de son utilisation prévue. L'entité doit plutôt comptabiliser en résultat net le produit de la vente et le coût des éléments vendus.

Les modifications clarifient également la signification du terme « tests » et précisent ce qui suit :

- le produit de la vente d'éléments produits pendant que l'entité prépare les immobilisations corporelles en vue de leur utilisation prévue doit être comptabilisé en résultat net conformément aux normes IFRS applicables. Par exemple, IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients* s'applique aux ventes d'éléments qui sont considérés comme des extrants des activités ordinaires de l'entité;
- le coût des éléments vendus doit être évalué conformément aux dispositions en matière d'évaluation énoncées dans IAS 2 *Stocks*;
- lors de la vente d'éléments qui ne font pas partie des activités ordinaires de l'entité, les montants du produit et du coût ainsi que les postes dans lesquels ils sont comptabilisés doivent être indiqués.

Ces modifications s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022. Elles doivent être appliquées de façon rétrospective, mais uniquement aux immobilisations corporelles prêtes à être mises en service au début de la première période présentée dans les états financiers pour laquelle les modifications sont appliquées pour la première fois.

Le Groupe se penche sur diverses questions liées à la mise en œuvre de ces modifications dans la pratique.

### **Question 1 : Quels seront les secteurs touchés par les modifications?**

#### *Analyse*

Bien que l'IASB ait souligné dans sa base des conclusions qu'il faut s'attendre à ce que les modifications touchent les sociétés minières et pétrochimiques, la portée des modifications ne se limite pas à ces secteurs.

En effet, seront touchés tous les secteurs d'activité dans lesquels une immobilisation corporelle doit subir une longue préparation avant d'être prête pour son utilisation prévue, notamment les secteurs capitalistiques et ceux qui ne peuvent utiliser leurs immobilisations corporelles avant d'avoir obtenu une approbation gouvernementale. Par exemple, les fabricants d'équipement automobile d'origine

doivent se conformer à des exigences réglementaires en matière de sécurité et de compatibilité, et pourraient générer des ventes durant la phase de préproduction. Par conséquent, les entités qui ne font pas partie du secteur minier et pétrochimique devraient elles aussi examiner l'incidence des modifications sur leur information financière.

Par ailleurs, les entités de l'industrie extractive devraient déterminer avec soin si leurs immobilisations entrent dans le champ d'application des modifications. Les modifications ne s'appliquent pas aux coûts engagés par l'entité au cours de la phase de prospection et d'évaluation. L'entité doit plutôt appliquer IFRS 6 *Prospection et évaluation de ressources minérales* pour comptabiliser ces dépenses. Selon les dispositions d'IFRS 6, les actifs de prospection et d'évaluation doivent initialement être évalués au coût, mais rien n'est indiqué quant à la comptabilisation d'un produit reçu au cours de la phase de prospection et d'évaluation.

Les modifications d'IAS 16 s'appliqueront aux entités de l'industrie extractive au cours de la phase de développement. C'est donc le produit et le coût de la vente d'éléments produits au cours de cette phase qui devront être comptabilisés en résultat net par suite des modifications.

#### *Discussion du Groupe*

Les membres du Groupe appuient l'analyse.

En plus de l'industrie extractive, les membres du Groupe relèvent d'autres secteurs capitalistiques qui sont susceptibles d'être touchés par les modifications, par exemple celui des semi-conducteurs et celui de l'énergie, qui comprend les éoliennes, les lignes de transmission et de distribution, les barrages hydro-électriques et les réacteurs nucléaires.

L'un des membres du Groupe fait remarquer que les modifications peuvent avoir une incidence sur certaines clauses restrictives, notamment celles qui sont fonction du bénéfice avant intérêts, impôts et amortissements. Au moment de la mise en œuvre des modifications, les entités doivent donc en évaluer l'effet sur leurs clauses restrictives.

#### **Question 2 : À quel moment une immobilisation corporelle est-elle prête à être mise en service?**

##### *Analyse*

Comme les modifications portent sur la comptabilisation du produit et du coût de la vente d'éléments produits pendant la préparation d'une immobilisation en vue de son utilisation prévue, il convient de déterminer à quel moment une immobilisation corporelle est prête à être mise en service.

Les modifications apportées au paragraphe 17(e) d'IAS 16 précisent que le terme « tests » désigne « ce qui permet d'apprécier si le rendement technique et physique de l'immobilisation est tel que celle-ci peut être utilisée dans la production ou la fourniture de biens ou de services ». Cette précision a permis d'établir clairement qu'une immobilisation qui n'est pas encore en mesure de produire ou de fournir des biens ou des services *n'est pas* prête à être mise en service, mais les entités doivent néanmoins exercer leur jugement pour déterminer si une immobilisation est prête à être mise en service.

L'IASB a donné quelques indicateurs signalant qu'une immobilisation corporelle est prête à être mise en service dans les bases des conclusions de son exposé-sondage intitulé *Immobilisations corporelles – Produit antérieur à l'utilisation prévue*. Ces indicateurs sont les suivants :

- a) La construction physique de l'immobilisation corporelle est achevée (tel qu'il est énoncé au paragraphe 23 d'IAS 23 *Coûts d'emprunt*).
- b) Les tests portant sur le rendement technique et physique de l'actif sont achevés.
- c) L'immobilisation corporelle est en mesure de produire des éléments pouvant être vendus dans le cours normal de l'activité (c'est-à-dire qu'elle est en mesure de produire des stocks tels qu'ils sont définis dans IAS 2). Conformément au sens du terme « tests », l'appréciation doit être axée sur le rendement technique et physique de l'immobilisation, et non sur son rendement financier.

Par ailleurs, le Groupe a discuté de la signification de l'expression « pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction » dans le contexte de la cessation de la comptabilisation des coûts à l'actif et du commencement de l'amortissement, lors de sa réunion de décembre 2014, avant que les modifications aient été apportées à IAS 16.

L'entité doit fournir suffisamment d'informations dans ses états financiers sur les jugements importants qu'elle a dû formuler pour déterminer si une immobilisation corporelle est prête à être mise en service, comme les jugements portés par la direction pour déterminer à quel moment les tests sont considérés comme achevés et à partir de quand les extrants découlent de la production continue.

#### *Discussion du Groupe*

Les membres du Groupe appuient l'analyse, non sans faire remarquer que, pour déterminer si une immobilisation est prête pour son utilisation, il faut faire appel au jugement et tenir compte des faits et circonstances propres à l'entité. Certains membres du Groupe font observer que, dans l'industrie extractive, il faut notamment faire appel au jugement pour déterminer si une usine de traitement est prête pour son exploitation prévue durant la période de mise en service progressive, c'est-à-dire lorsque les installations continuent d'être aménagées et que la production est faible par rapport à la capacité nominale.

Par ailleurs, certains membres du Groupe soulignent que l'application des modifications dépendra aussi de l'« actif », ou unité de compte, auquel les modifications seront appliquées. Si l'entité définit l'unité de compte à un niveau trop élevé (elle regroupe plusieurs éléments en une même unité de compte), la phase de préproduction de l'actif ainsi formé pourrait s'étirer dans le temps. Il est possible que les modifications aient alors une incidence plus marquée sur la comptabilisation du produit reçu à la vente des éléments produits au cours de la phase de préproduction.

### ***Question 3 : Comment les entités devraient-elles répartir le coût des éléments produits et vendus pendant la préparation de l'immobilisation en vue de son utilisation prévue?***

Selon le paragraphe 20A de la version modifiée d'IAS 16, les entités sont tenues d'appliquer les exigences d'évaluation d'IAS 2 au coût des éléments produits et vendus pendant la préparation d'une immobilisation corporelle en vue de son utilisation prévue. Cette nouvelle exigence peut occasionner des difficultés d'ordre pratique, car les entités doivent distinguer le coût de production des éléments en question du coût consacré à amener l'immobilisation corporelle dans l'état nécessaire pour permettre son exploitation.

Le Groupe discute plus précisément des trois difficultés exposées ci-après.

#### ***Jugements supplémentaires***

##### *Analyse*

Selon le paragraphe 12 d'IAS 2, les coûts de transformation des stocks comprennent les coûts directs ainsi que l'affectation systématique des frais généraux fixes et variables (les coûts indirects), y compris l'amortissement. Par suite de la modification d'IAS 16, les entités devront répartir les coûts directs et indirects engagés au cours de la période qui précède le moment où une immobilisation corporelle peut être utilisée entre les immobilisations vendues et les immobilisations en cours de développement. Les modifications apportées n'imposent cependant aucune méthode de répartition particulière. Il faut donc faire appel au jugement pour choisir une base de répartition rationnelle et cohérente.

Selon le paragraphe 13 d'IAS 2, l'affectation des frais généraux fixes doit être fondée sur la capacité normale des installations de production, les frais généraux fixes non affectés étant comptabilisés comme une charge lorsqu'ils sont engagés. Aussi est-il nécessaire de faire appel au jugement pour déterminer ce qu'est la « capacité normale » pour affecter les frais généraux fixes aux immobilisations produites et vendues pendant la période de préparation des immobilisations en vue de leur utilisation prévue. L'évaluation de la capacité normale peut s'avérer difficile lorsque les immobilisations corporelles ne sont pas encore prêtes pour leur utilisation prévue dans le processus de production.

Enfin, il est stipulé au paragraphe 16 d'IAS 2 que certains coûts doivent être exclus du coût des stocks. Les montants anormaux de matière première, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production gaspillés, par exemple, doivent être comptabilisés en charges lorsqu'ils sont engagés. Il n'est pas toujours facile d'isoler les coûts anormaux au cours de la phase de préproduction.

#### ***Capacités du système de détermination des coûts***

##### *Analyse*

Pour fournir les informations supplémentaires sur les coûts indiquées ci-dessus, les entités pourraient devoir mettre à niveau leur système de détermination des coûts de façon qu'il assure un suivi plus détaillé des coûts et des intrants.

Les coûts et les efforts requis pour cette mise à niveau pourraient être importants.

### ***Consommation des immobilisations corporelles***

#### *Analyse*

Les entités doivent déterminer si les immobilisations corporelles consommées pendant la construction ou le développement d'éléments sont plus que négligeables. Une consommation dépassant le seuil considéré comme négligeable peut indiquer que les immobilisations corporelles sont prêtes à être mises en service.

Dans bon nombre de secteurs, la consommation d'une immobilisation corporelle avant que celle-ci soit prête à être mise en service sera négligeable. Ce ne sera peut-être pas le cas dans les secteurs où la période des tests est longue et où les coûts des tests sont importants.

#### *Discussion du Groupe*

Les membres du Groupe appuient l'analyse.

Un membre du Groupe fait remarquer que, outre les exemples de coûts donnés dans l'analyse, les coûts d'emprunt doivent être répartis entre les stocks et les immobilisations corporelles si ces deux éléments répondent à la définition d'actifs qualifiés.

Plusieurs membres du Groupe font observer que, pour certaines entités, l'imputation de certains coûts, comme le coût de la main-d'œuvre directe, aux éléments vendus et aux immobilisations corporelles en voie d'aménagement sera une tâche ardue et coûteuse. Un membre du Groupe estime que, si ces coûts ne sont pas significatifs pour les états financiers de l'entité, celle-ci pourrait envisager d'élaborer un processus permettant d'estimer raisonnablement la répartition de ces coûts entre les stocks et les immobilisations au lieu de faire mettre à niveau ses systèmes financiers à grands frais.

Un membre du Groupe souligne que le paragraphe 14 d'IAS 2 précise les dispositions relatives à la répartition des coûts qui s'appliquent dans des situations impliquant des produits liés. Toutefois, il y est suggéré de répartir les coûts sur la base de la valeur de revente relative des produits vendus. Cette façon de faire représente un défi en cas de répartition des coûts entre les stocks et les immobilisations, car les immobilisations ne seront pas vendues et la juste valeur pourrait ne pas être déterminée facilement.

Étant donné l'importance des jugements nécessaires à l'imputation des coûts des éléments produits et vendus pendant la période de préparation des immobilisations en vue de leur utilisation prévue, les membres du Groupe soulignent la nécessité de présenter des informations suffisantes et transparentes sur les jugements ayant le plus d'effet sur les montants comptabilisés dans les états financiers.

**Question 4 : Quels sont les aspects pratiques à prendre en considération lors de l'application des modifications?**

*Analyse*

Lors de la mise en œuvre des modifications apportées à IAS 16, une entité devrait :

- a) cerner les immobilisations corporelles touchées par les modifications et devenues prêtes à être mises en service au cours de la première période présentée lorsque les modifications sont appliquées pour la première fois;
- b) faire appel au jugement pour déterminer, distinguer et répartir les coûts appropriés entre les immobilisations produites pendant la période de préparation des immobilisations concernées en vue de leur utilisation prévue;
- c) évaluer si ses systèmes actuels de détermination des coûts sont à même de faire le suivi des données nécessaires à la répartition appropriée des coûts.

En outre, conformément au paragraphe 30 d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, si l'entité n'a pas appliqué les modifications avant leur date d'entrée en vigueur, elle devra :

- a) indiquer ce fait; et
- b) fournir des informations connues ou pouvant raisonnablement être estimées concernant l'évaluation de l'impact possible de l'application des modifications sur ses états financiers au cours de leur première période d'application.

*Discussion du Groupe*

Les membres du Groupe appuient l'analyse.

Dans l'ensemble, la discussion du Groupe fait ressortir certaines difficultés d'application des modifications apportées à IAS 16. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.