
Chapitre 3041, « *Agriculture* » :

Application des obligations
d'information relatives au modèle
de la valeur nette de réalisation

CNC



Conseil des normes
comptables

Avant-propos

Les présentes indications ne faisant pas autorité ont été préparées par les permanents du Conseil des normes comptables (CNC). Elles ne font partie ni du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*, ni des principes comptables généralement reconnus. Les professionnels en exercice et les parties prenantes qui s'y réfèrent sont appelés à exercer leur meilleur jugement en fonction des circonstances.

Introduction

Le Conseil des normes comptables (CNC) a publié en novembre 2019 le [chapitre 3041](#) de la Partie II du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*, « Agriculture ».¹

Cette nouvelle norme s'adresse aux producteurs agricoles qui comptabilisent des stocks agricoles et des actifs biologiques producteurs. Elle s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2022.

Le chapitre 3041 permet au producteur agricole d'évaluer ses stocks agricoles selon le modèle du coût ou, lorsque certaines conditions sont remplies, selon le modèle de la valeur nette de réalisation (VNR).

Le producteur agricole qui choisit, dans la mesure où les conditions sont remplies, de recourir au modèle de la VNR, est tenu de fournir certaines informations, comme le précisent les [paragraphe 3041.84 à .88](#), notamment :

- a) le total des gains et pertes découlant des variations, pour la période considérée, de la valeur comptable des stocks agricoles évalués selon le modèle de la VNR;
- b) le montant des stocks comptabilisé en charges dans la période.

Dans les faits, certains producteurs agricoles comptabilisent leurs stocks agricoles uniquement à la fin de chaque exercice plutôt que de tenir un inventaire permanent. Il arrive par ailleurs que des stocks agricoles soient cultivés et vendus au cours du même exercice. Il se peut donc que les variations des stocks agricoles au cours de la période ne fassent pas l'objet d'un suivi détaillé.

Pour cette raison, des questions ont été soulevées quant à la détermination des montants à indiquer susmentionnés lorsque le modèle de la VNR est utilisé. Vous trouverez ci-dessous des points à considérer et des éléments de réflexion pour faciliter l'application du chapitre 3041.

¹ Les liens vers le contenu du *Manuel de CPA Canada* ne sont accessibles qu'aux abonnés. Il n'est toutefois pas nécessaire de s'y référer pour comprendre le présent document, car celui-ci contient toutes les informations nécessaires.

Comment appliquer le modèle de la VNR?

Le producteur agricole peut appliquer le modèle de la VNR lorsque les conditions suivantes, énoncées au [paragraphe 3041.17](#), sont remplies :

- il existe un prix du marché fiable, facilement déterminable et réalisable pour le produit;
- les frais de sortie qui se rattachent au produit peuvent être évalués de façon fiable et sont prévisibles;
- le produit est prêt à la livraison.

En général, les conditions ne sont pas remplies avant la récolte des stocks agricoles. Le producteur agricole qui choisit d'évaluer ceux-ci selon le modèle de la VNR doit donc appliquer le modèle du coût jusqu'à ce que les conditions soient remplies (voir le [paragraphe 3041.21](#)).

Ce n'est que lorsque les conditions sont remplies qu'il évalue ses stocks agricoles selon le modèle de la VNR (voir le [paragraphe 3041.21](#)).

Selon ce modèle, les variations de la valeur comptable des stocks agricoles qui découlent de variations de la VNR doivent être comptabilisées dans le résultat net de la période au cours de laquelle elles se produisent (voir le [paragraphe 3041.52](#)).

La valeur comptable des stocks agricoles doit être comptabilisée en charges de la période au cours de laquelle les stocks agricoles sont vendus (voir le [paragraphe 3041.56](#)). Par conséquent, même si les stocks agricoles ne sont comptabilisés qu'à la fin de l'exercice et qu'ils sont cultivés et vendus au cours du même exercice, le producteur agricole doit comptabiliser en charges la valeur comptable des stocks agricoles vendus. Dans la plupart des cas, cette dernière correspond à la VNR immédiatement avant la vente si toutes les conditions sont alors remplies.

En outre, toutes les pertes de stocks agricoles (telles que celles causées par de mauvaises conditions météorologiques) doivent être comptabilisées en charges de la période au cours de laquelle la perte se produit (voir le [paragraphe 3041.57](#)).

Le producteur agricole doit-il tout de même faire le suivi des coûts lorsqu'il choisit le modèle de la VNR?

Lorsque les conditions d'utilisation du modèle de la VNR ne sont pas remplies, le producteur agricole applique le modèle du coût. Il fait donc habituellement le suivi du coût des stocks agricoles jusqu'à ce que les conditions d'utilisation du modèle de la VNR soient remplies (voir le [paragraphe 3041.21](#)). Dans certaines situations, notamment dans le cas d'un achat de produits récoltés d'actifs biologiques, les conditions préalables à l'évaluation des stocks agricoles à la VNR sont remplies dès la comptabilisation initiale et il n'est donc pas nécessaire de faire le suivi des coûts, à moins que des changements ultérieurs fassent en sorte que les conditions ne soient plus remplies.

Le CNC est conscient que l'ajout des conditions décrites au [paragraphe 3041.17](#) limitera les circonstances dans lesquelles les stocks agricoles peuvent être évalués à la VNR. Même si certains producteurs agricoles pourraient devoir changer leurs pratiques, ces conditions amélioreront la qualité des informations fournies aux utilisateurs d'états financiers et assureront l'uniformité des pratiques des producteurs agricoles quant à l'utilisation de la VNR ([Historique et fondement des conclusions](#), par. 11).

En outre, le chapitre 3041 permet aux producteurs agricoles de choisir de déterminer le coût des stocks agricoles en utilisant soit le coût complet, soit uniquement les coûts des intrants. La possibilité d'utiliser uniquement les coûts des intrants réduit les coûts de préparation des états financiers, parce qu'elle élimine la nécessité pour les producteurs agricoles d'élaborer des méthodes pour l'affectation des coûts indirects ([Historique et fondement des conclusions](#), par. 13). Les producteurs agricoles disposant de systèmes sophistiqués permettant d'élaborer des méthodes de répartition peuvent choisir la méthode du coût complet.

Le CNC reconnaît que certains coûts pourraient être engagés pendant les toutes premières étapes de la production agricole, comme la préparation du sol avant la plantation de cultures. Il est d'avis que les producteurs agricoles devraient exercer leur jugement pour déterminer s'ils doivent comptabiliser ces coûts dans les stocks agricoles, en se fondant sur la définition d'actifs et les critères de comptabilisation énoncés au chapitre 1000, « Fondements conceptuels des états financiers ». Pour déterminer comment comptabiliser ces coûts, le producteur agricole tiendrait compte du choix qu'il a fait d'évaluer ses stocks agricoles en utilisant soit le coût complet, soit uniquement les coûts des intrants ([Historique et fondement des conclusions](#), par. 41).

Est-il possible de présenter dans le même poste de l'état des résultats les variations de la VNR et la valeur comptable des stocks agricoles comptabilisés en charges lorsqu'ils sont vendus (par exemple, un poste d'ajustement net lié aux stocks)?

Lors de l'élaboration du [chapitre 3041](#), le CNC a constaté que ni la Partie II du *Manuel* ni les autres référentiels, notamment les normes IFRS® de comptabilité et les PCGR des États-Unis, ne fournissaient d'indications sur la présentation de gains et de pertes de nature similaire à celles découlant des variations de la VNR. Il a décidé de ne pas introduire de telles indications dans le chapitre 3041, de sorte que la présentation des gains et des pertes découlant des variations de la VNR relève du jugement professionnel ([Historique et fondement des conclusions](#), par. 87). Toutefois, le total des gains et pertes découlant des variations de la valeur comptable des stocks agricoles évalués à la VNR doit figurer dans les états financiers et, s'il n'est pas présenté séparément, le libellé du poste de l'état des résultats dans lequel le total de ces gains et pertes a été pris en compte doit être indiqué.

De même, selon [l'alinéa 3041.88 d\)](#), les producteurs agricoles qui appliquent le modèle de la VNR sont tenus d'indiquer le montant des stocks agricoles comptabilisé en charges dans la période. Le [chapitre 3041](#) ne précise toutefois pas sous quel poste de l'état des résultats la valeur comptable de ces stocks devrait être présentée.



Exemple d'application du modèle de la VNR et informations pertinentes à fournir

L'exemple qui suit est fourni uniquement à titre d'illustration.

Mise en situation

La ferme A choisit d'évaluer ses stocks agricoles de blé récolté selon le modèle de la VNR. Dans l'intervalle où les conditions d'utilisation de cette méthode ne sont pas remplies, la ferme A choisit de déterminer le coût des stocks agricoles en utilisant uniquement les coûts des intrants.

L'exercice 2022 est le premier exercice d'exploitation de la ferme A, et sa date de clôture est le 31 décembre.

- Les coûts des intrants engagés jusqu'en août 2022 par la ferme A pour cultiver 4 000 boisseaux de blé se sont élevés à 20 000 \$, et la ferme A détermine qu'ils répondent aux critères de comptabilisation à titre de stocks agricoles.
- Au moment de la récolte, en septembre 2022, la ferme A juge que les conditions pour évaluer le blé récolté à la VNR sont remplies. En s'appuyant sur le cours du blé (celui-ci étant coté sur un marché actif), la ferme A détermine que la VNR des 4 000 boisseaux de blé récolté est de 38 000 \$.
- En novembre 2022, la ferme A conclut un contrat de vente et vend les 4 000 boisseaux de blé récolté au prix de 45 000 \$.
- La ferme A achète des semences en vue de la saison de croissance de l'année suivante. Ces coûts d'intrants supplémentaires s'élèvent à 5 000 \$, et la ferme A détermine qu'ils répondent aux critères de comptabilisation à titre de stocks agricoles.
- À la fin de l'exercice, toutes les créances ont été recouvrées et toutes les dettes ont été réglées.
- Par souci de simplicité, supposons que la ferme A n'engage aucune autre charge au cours de l'exercice (p. ex., frais de vente, frais généraux et frais d'administration) et qu'il n'y a aucun coût associé à la vente du blé récolté.

Voici un extrait des états financiers de la ferme A pour l'exercice clos le 31 décembre 2022, ainsi que des notes fournissant des informations pertinentes :

Bilan		2022
Trésorerie		20 000 \$
Stocks agricoles (note 1)		5 000 \$
Bénéfices non répartis		25 000 \$
État des résultats		2022
Produits		45 000 \$
Coûts de production (note 1)		20 000 \$
Résultat net		25 000 \$

Principales méthodes comptables

Les stocks agricoles, composés de blé récolté, sont évalués selon le modèle de la VNR lorsque toutes les conditions suivantes sont remplies :

1. il existe un prix du marché fiable, facilement déterminable et réalisable pour le produit;
2. les frais de sortie qui se rattachent au produit peuvent être évalués de façon fiable et sont prévisibles;
3. le produit est prêt à la livraison.

Selon le modèle de la VNR, les variations de la valeur comptable de ces stocks qui découlent de variations de la VNR sont comptabilisées dans le résultat net de la période au cours de laquelle elles se produisent. La VNR est le prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés pour réaliser la vente. Le prix de vente estimé est établi en fonction du cours du blé (celui-ci étant coté sur un marché actif) ou du prix spécifié dans un contrat de vente ferme.

Lorsque les conditions requises pour l'évaluation selon le modèle de la VNR ne sont pas toutes remplies, les stocks de blé sont évalués au plus faible du coût et de la VNR; lequel coût est déterminé en utilisant uniquement les coûts des intrants (dont le coût des semences, du terreau et de l'engrais) selon la formule du coût moyen pondéré.

Note 1 : Stocks agricoles

Pour l'exercice clos le 31 décembre 2022, la valeur du blé récolté comptabilisée en charges par la ferme A s'élève à 45 000 \$. Ce montant est inclus dans les coûts de production. Les gains découlant des variations de la VNR du blé récolté, lesquels s'élèvent à 25 000 \$, ont été portés en diminution de ces coûts.

Au 31 décembre 2022, la ferme A ne détient aucun boisseau de blé récolté. La valeur comptable des stocks agricoles est de 5 000 \$, ce qui correspond aux coûts des intrants constitués de graines achetées en vue de la saison de croissance du blé de l'année suivante.

Informations à fournir dans les notes – Calcul

Le calcul des montants fournis dans la note 1 est fondé sur les écritures de journal relatives aux opérations et aux événements décrits dans la mise en situation.² Ces écritures sont présentées dans le tableau ci-dessous.

Comme cette mise en situation est assez simple, les montants fournis dans la note 1 peuvent aussi être tirés des postes des états financiers. Par exemple, le montant comptabilisé en charges pour le blé récolté correspond au montant des produits parce que la valeur comptable du blé récolté vendu est égale à la VNR immédiatement avant la vente et qu'aucuns autres stocks agricoles n'ont été comptabilisés en charges au cours de l'exercice. En outre, si l'on présume que la ferme A n'a engagé aucune autre dépense au cours de l'exercice, le montant des gains découlant des variations de la VNR équivaut au résultat net.

Production du blé (saison de croissance 2022)		Débit	Crédit
Dt	Stocks agricoles	20 000	
Ct	Fournisseurs		20 000
Évaluation du blé à la VNR au moment de la récolte		Débit	Crédit
Dt	Stocks agricoles	18 000	
Ct	Gain découlant des variations de la valeur comptable ^{a)}		18 000
Réévaluation du blé récolté avant la vente		Débit	Crédit
Dt	Stocks agricoles	7 000	
Ct	Gain découlant des variations de la valeur comptable ^{b)}		7 000
Vente du blé récolté		Débit	Crédit
Dt	Créances	45 000	
Ct	Produits		45 000
Dt	Coûts de production ^{c)}	45 000	
Ct	Stocks agricoles		45 000
Production du blé (achat de semences en vue de la saison de croissance 2023)		Débit	Crédit
Dt	Stocks agricoles	5 000	
Ct	Fournisseurs		5 000
Recouvrement auprès du client et paiement au fournisseur		Débit	Crédit
Dt	Trésorerie	20 000	
Dt	Fournisseurs	25 000	
Ct	Créances		45 000

^{a)} Le gain découlant des variations de la valeur comptable correspond à la différence entre le coût de 20 000 \$ et la VNR de 38 000 \$ établie au moment où les conditions pour évaluer le blé récolté à la VNR sont remplies).

^{b)} Le gain découlant des variations de la valeur comptable reflète la hausse de la VNR de 38 000 \$ à 45 000 \$, selon le prix spécifié dans le contrat de vente.

^{c)} Le montant des stocks agricoles comptabilisés en charges correspond à la valeur comptable des 4 000 boisseaux de blé récolté vendus et correspond également au prix de vente, puisque les stocks sont évalués à la VNR immédiatement avant la vente.

² Les écritures de journal pourraient avoir été préparées différemment. Par exemple, selon la fréquence de la tenue de livres, certaines écritures auraient pu être regroupées. Elles pourraient aussi différer selon le moment où, selon le jugement professionnel du producteur agricole, les critères relatifs à la comptabilisation initiale des stocks agricoles sont remplis.

Autres ressources

Voici d'autres ressources pour approfondir le sujet :

1. CNC, *Agriculture, chapitre 3041 – Historique et fondement des conclusions*, novembre 2019. (Knotia : abonnement payant)
2. CPA Canada, *Document d'information sur les NCECF : chapitre 3041, « Agriculture »*, mai 2020.
3. Grant Thornton, *Advisor alert: The Canadian Accounting Standards Board released new ASPE Section 3041 Agriculture. How will your enterprise's financial statements be impacted? Part 2 of 4: Recognition and Measurement of Agricultural Inventories*, juin 2020
4. MNP, *NCECF 3041 – Agriculture*, mars 2021.
5. BDO, *Ce qu'il faut retenir de la nouvelle norme d'information financière du secteur agricole*, mars 2022.



Extraits pertinents des NCECF

Norme	Indications
Chapitre 3041	<p>17 <i>Le producteur agricole doit choisir l'une ou l'autre des méthodes comptables suivantes pour l'évaluation des stocks agricoles :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> a) <i>le modèle du coût (voir les paragraphes 3041.22 à .48);</i> b) <i>le modèle de la valeur nette de réalisation (voir les paragraphes 3041.49 à .57), lorsque toutes les conditions suivantes sont remplies :</i> <ul style="list-style-type: none"> i) <i>il existe un prix du marché fiable, facilement déterminable et réalisable pour le produit,</i> ii) <i>les frais de sortie qui se rattachent au produit peuvent être évalués de façon fiable et sont prévisibles,</i> iii) <i>le produit est prêt à la livraison.</i> <p><i>Ce choix de méthode comptable doit être appliqué uniformément à tous les stocks agricoles de nature similaire et utilisés de manière similaire.</i></p> <p>21 Lorsque le producteur agricole a choisi, aux termes de l'alinéa 3041.17 b), d'évaluer ses stocks agricoles selon le modèle de la valeur nette de réalisation mais que les conditions pour ce faire ne sont pas remplies, il applique le modèle du coût pour évaluer les stocks agricoles (voir le paragraphe 3041.22). Lorsque les conditions sont remplies, il applique le modèle de la valeur nette de réalisation (voir le paragraphe 3041.49).</p>

Norme	Indications
	<p>Modèle du coût</p> <p>Détermination du coût</p> <p>22 <i>Le producteur agricole qui applique le modèle du coût doit évaluer ses stocks agricoles au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, et doit choisir l'une ou l'autre des méthodes comptables suivantes pour déterminer le coût des stocks agricoles :</i></p> <p>a) <i>le coût complet (voir les paragraphes 3041.24 à .32);</i></p> <p>b) <i>uniquement les coûts des intrants (voir les paragraphes 3041.25 et .26).</i></p> <p><i>Ce choix de méthode comptable doit être appliqué uniformément à tous les stocks agricoles évalués selon le modèle du coût qui sont de nature similaire et utilisés de manière similaire.</i></p> <p>Modèle de la valeur nette de réalisation</p> <p>52 <i>Les variations de la valeur comptable des stocks agricoles qui découlent de variations de la valeur nette de réalisation doivent être comptabilisées dans le résultat net de la période au cours de laquelle elles se produisent.</i></p> <p>Comptabilisation en charges</p> <p>56 <i>La valeur comptable des stocks agricoles doit être comptabilisée en charges de la période au cours de laquelle les stocks agricoles sont vendus.</i></p> <p>57 <i>Toutes les pertes de stocks agricoles doivent être comptabilisées en charges de la période au cours de laquelle la perte se produit.</i></p>

Norme	Indications
	<p style="text-align: center;">INFORMATIONS À FOURNIR</p> <p>Stocks agricoles</p> <p>84 <i>Les états financiers doivent fournir les informations suivantes :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> a) <i>une description qualitative de chaque grande catégorie de stocks agricoles;</i> b) <i>les quantités détenues de chaque grande catégorie de stocks agricoles, si elles sont facilement déterminables;</i> c) <i>les méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks agricoles de nature similaire et utilisés de manière similaire.</i> <p>85 La description quantitative des grandes catégories de stocks agricoles du producteur agricole doit comprendre des informations sur le nombre d'unités dans chaque catégorie. Par exemple, la description quantitative pourrait indiquer le poids d'une culture récoltée ou le nombre d'acres d'une culture non récoltée.</p> <p>Modèle du coût</p> <p>86 <i>En plus des informations exigées par le paragraphe 3041.84, les états financiers doivent fournir les informations suivantes quant aux stocks agricoles évalués selon le modèle du coût :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> a) <i>la méthode comptable adoptée pour déterminer le coût des stocks, y compris les techniques d'évaluation du coût;</i> b) <i>les formules de détermination du coût utilisées;</i> c) <i>la valeur comptable totale de chaque grande catégorie;</i> d) <i>le montant des stocks comptabilisé en charges dans la période.</i>

Norme	Indications
	<p data-bbox="354 470 1036 657">87 <i>Lorsqu'un producteur agricole détermine le coût de ses stocks agricoles en utilisant uniquement les coûts des intrants conformément à l'alinéa 3041.22 b), il doit fournir une description des coûts des intrants pris en compte dans l'évaluation des stocks agricoles.</i></p> <p data-bbox="418 695 873 720">Modèle de la valeur nette de réalisation</p> <p data-bbox="354 758 1036 909">88 <i>En plus des informations exigées par le paragraphe 3041.84, les états financiers doivent fournir les informations suivantes quant aux stocks agricoles évalués selon le modèle de la valeur nette de réalisation :</i></p> <ul data-bbox="418 932 1036 1360" style="list-style-type: none"><li data-bbox="418 932 1036 993">a) <i>une description de la méthode utilisée pour déterminer la valeur nette de réalisation;</i><li data-bbox="418 1010 1036 1071">b) <i>la valeur comptable totale de chaque grande catégorie;</i><li data-bbox="418 1087 1036 1274">c) <i>le total des gains et pertes découlant des variations de la valeur comptable pour la période considérée et, s'il n'est pas présenté séparément, le libellé du poste de l'état des résultats dans lequel le total de ces gains et pertes a été pris en compte;</i><li data-bbox="418 1291 1036 1352">d) <i>le montant des stocks comptabilisé en charges dans la période.</i>

© 2023 Normes d'information financière et de certification,
Comptables professionnels agréés du Canada

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

Pour toute question relative à cette autorisation,
veuillez écrire à info@frascanada.ca.