

**LA COMPTABILITE AGRICOLE MAROCAINE:
ETUDE COMPARATIVE AVEC LES PRATIQUES
COMPTABLES INTERNATIONALES**

**MOROCCAN AGRICULTURAL ACCOUNTING:
COMPARATIVE STUDY WITH INTERNATIONAL
ACCOUNTING PRACTICES**

BOUAYAD AMINE Nabil
Enseignant chercheur
Université Sultan Moulay SLIMANE

EL YAMLAHI Imane
Enseignante chercheuse
Université Sultan Moulay SLIMANE

HABACHI Younes
Enseignant chercheur
Université Sultan Moulay SLIMANE

Date de soumission : 28/09/2021

Date d'acceptation : 03/01/2022

Pour citer cet article :

BOUAYAD. A N & al. (2021) «LA COMPTABILITE AGRICOLE MAROCAINE: ETUDE COMPARATIVE AVEC LES PRATIQUES COMPTABLES INTERNATIONALES», Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit «Volume 5 : Numéro 4» pp : 280 - 303

Résumé

De nos jours, l'agriculteur ne peut se passer de la comptabilité agricole, sans elle ; on ne peut pas déterminer le coût de chaque produit, ni calculer le chiffre de ses produits et charges ou donner avec précision son profit ou perte. Les pratiques des entreprises agricoles en matière d'évaluation de leurs actifs productifs ne sont pas conformes aux règles d'évaluation globales prévues par le CGNC.

Une telle situation n'est pas satisfaisante et risque de placer notre pays en retard par rapport à ses partenaires économiques, en matière de développement de la comptabilité et de gestion des exploitations agricoles. Dans cet article, nous proposerons une analyse du cadre comptable de l'entreprise agricole au Maroc avec une comparaison à l'international. Nous proposons une solution à la problématique de valorisation des biens vivants agricoles. A cet effet, nous évoquerons dans un premier lieu, les dispositions préconisées par le code général de normalisation comptable en la matière ; ainsi qu'on s'intéressera aux pratiques utilisées par les entreprises marocaines pour valoriser les biens vivants agricoles aussi bien à l'entrée au bilan, à l'inventaire et à l'arrêté des comptes.

Mots clés : Secteur agricole, plan comptable agricole, CGNC, entreprise agricole, comptabilité agricole, fiscalité.

Abstract

Today, the farmer cannot do without agricultural accounting, without it; it is not possible to determine the cost of each product, nor to calculate the number of its income and expenses or to give with precision its profit or loss. The practices of agricultural companies in terms of valuing their productive assets do not comply with the global valuation rules provided for by the CGNC.

Such a situation is not satisfactory and risks placing our country behind in relation to its economic partners, in terms of development of accounts and management of agricultural holdings. In this article, we will provide an analysis of the accounting framework of the agricultural business in Morocco with an international comparison. We offer a solution to the problem of valuing agricultural living goods. To this end, we will first discuss the provisions recommended by the general code of accounting standardization in this area; as well as we will be interested in the practices used by Moroccan companies to value agricultural living goods as well at entry into the balance sheet, inventory and closing of accounts.

Key words : Agricultural sector, agricultural chart of accounts, CGNC, agricultural enterprise, agricultural accounting, taxation.

Introduction

Les opérations concernant les animaux, et plus largement encore tous les biens vivants, sont évidemment tout à fait spécifiques. Ainsi les animaux sont caractérisés par une croissance à laquelle la nature contribue et qui modifie leur valeur, mais aussi parfois leur rôle dans l'entreprise : leur destination n'est pas toujours la même, avec, en vue, leur commercialisation prochaine, ou, au contraire leur conservation comme outils permanents d'une production laitière ou de viande. Ce qui peut inciter à les classer, tantôt en moyens de production pérennes, c'est-à-dire en immobilisations (une plantation, des animaux reproducteurs), tantôt en produits de l'exploitation (des animaux finis, des récoltes sur pied). Dans ces conditions, on pourra estimer que les opérations correspondantes pourront avoir soit un caractère exceptionnel soit courant.

La présence de cheptel vif implique donc que l'on mette en œuvre des règles précises de comptabilisation de l'activité d'élevage. A cet égard l'exploitation agricole est tout à fait singulière, mais cela n'empêche pas que l'on souhaite rattacher les solutions retenues à la théorie comptable classique. La place des animaux au bilan, c'est-à-dire le choix d'une catégorie comptable d'appartenance, immobilisations ou stocks par exemple, est un premier point à trancher (CARLES, 2004).

Un second point est celui du croît des animaux lorsqu'il existe. Les animaux nés sur l'exploitation ou achetés jeunes et nourris ensuite sur l'exploitation, avec ses ressources fourragères notamment, sont gardés durant plusieurs mois, voire plusieurs années, selon qu'ils sont destinés à devenir des bovins d'engraissement (avec un cycle de production plus ou moins court) ou des bovins (femelles principalement) pour la reproduction et le renouvellement du cheptel de souche.

En principe, ils prennent de la valeur en fonction de leur croît. Mais avant qu'ils atteignent un certain stade, leur destination est assez souvent incertaine, du moins pour quelques-uns : en fonction de l'état du marché, de leurs performances, de leur conformation, ils pourront changer de destination. Cette incertitude rend plus complexe leur comptabilisation (CARLES, 2004).

Dans un premier paragraphe on examine les catégories d'animaux, dont la diversité est grande, même à l'intérieur d'une seule espèce, comme le montre un exemple de classification des bovins selon l'âge et la destination.

La nature de l'élevage et les techniques mises en œuvre sont généralement des critères de tri. Cependant, d'un point de vue strictement comptable, il faut aussi tenir compte du rôle dans l'exploitation et de la durée de présence.

D'une manière générale nous pouvons alors hésiter entre deux solutions possibles, un classement multiple des animaux en stocks, immobilisations animales en cours et immobilisations terminées, ou bien un classement unique de tous les animaux en stocks, quitte à prévoir plusieurs sortes de stocks.

En définitive, on commence par une première distinction en grandes catégories. Trois catégories sont retenues :

- Les animaux producteurs de biens : tels une vache laitière produisant du lait
- Les animaux destinés à la vente : comme des moutons et vaches à l'engrais
- Les animaux produisant des services : comme un cheval de trait ou un chien de berger.

Ces catégories sont évidemment subdivisées ensuite selon l'espèce et selon les critères.

On s'intéresse précisément à la première catégorie, celle des animaux producteurs de biens (lait, jeunes animaux). Ce sont des animaux reproducteurs dans les grandes espèces, comme les bovins ou les équins. Après avoir précisé le contenu de cette catégorie, on examine comment comptabiliser les opérations relatives à ce cheptel : il existe une méthode simplifiée de comptabilisation qui permet de traiter plus aisément les achats, les ventes, ainsi que les variations d'inventaire, sans avoir à multiplier les écritures comptables. Quand la destination des animaux est la vente, on a affaire à une deuxième catégorie. Il s'agit de bovins d'engraissement, de poulets de chair etc... Ces animaux sont élevés spécialement pour être commercialisés, ou bien ils proviennent d'autres catégories mais ont changé de destination, par exemple parce qu'on veut les réformer (c'est le cas d'une vache de réforme, vendue en fin de carrière et qui fait l'objet d'une finition).

Enfin, une dernière catégorie est celle des animaux producteurs de service (du travail, de la reproduction, la garde d'un troupeau etc...).

Ils sont examinés selon le même schéma mettant en évidence la définition de la catégorie, puis le traitement de l'acquisition de tels animaux, de leur croît, de l'augmentation ou de la diminution de leur valeur, et enfin de leur cession.

Nous distinguons les travaux comptables correspondants selon qu'ils sont effectués en début d'exercice avec l'établissement d'un bilan d'ouverture, en cours d'exercice avec les achats, les

ventes, les naissances, les changements de catégorie, et enfin, au moment de la clôture, avec l'élaboration du bilan final et du C.P.C.

1. LA POSITION DU DISPOSITIF COMPTABLE MAROCAIN EN MATIERE DE DISTINCTION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES PAR RAPPORT AUX STOCKS

1.1. Les dispositions du Code Général de Normalisation Comptable

On entend par une immobilisation un élément de l'actif appartenant à l'entreprise et destiné à être conservé durablement par celle-ci. Par contre, le stock est défini comme étant un ensemble des biens ou des services, propriété de l'entreprise, qui interviennent dans le cycle d'exploitation pour être (CGNC) :

- Soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours;
- Soit consommés en général au premier usage¹.

Certes, le Code Général de Normalisation Comptable précise le critère de distinction de l'immobilisation par rapport au stock. Les biens vivants notamment les animaux ne sont pas cohérents avec le fonctionnement des comptes d'immobilisations du Plan Comptable Général. En effet, ces biens vivants sont souvent nombreux et susceptibles d'être renouvelés à tout moment. A titre d'exemple, les animaux producteurs notamment le cas des vaches qui sont un capital de nature particulière, dans la mesure où elles peuvent être considérées dans l'entreprise comme les machines productrices de lait ou comme de jeunes animaux destinés à la viande. Elles sont en même temps des produits, par la quantité de viande qu'elles fournissent lors de leur réforme et par le fait qu'il existe toujours une demande pour cette viande réformée.

1.2. Plan comptable des coopératives

Le compte cheptel ainsi que celui des plantations d'arbres et d'arbustes sont classés dans le poste autres immobilisations corporelles. Le compte cheptel est inadapté à la spécificité de présentation des biens vivants au bilan notamment les animaux et ne permet en aucun cas de retracer les opérations comptables traduisant les différents mouvements comptables. Par ailleurs, nous n'avons pas relevé de compte de stock prévu pour les opérations à vocation agricole dans le cadre du plan comptable des coopératives.

¹ Instruction budgétaire et comptable m. 4 applicable aux services publics locaux industriels et commerciaux.

1.3. Plan comptable des Offices Régionaux de Mise en Valeur Agricole (ORMVA)

Les animaux reproducteurs et plantation pérennes sont classés dans le compte autres immobilisations corporelles. Le compte stock prévu pour les opérations agricoles ne permet pas de traduire les différents mouvements des opérations agricoles.

2. SYNTHÈSE DES PRATIQUES UTILISÉES PAR CERTAINES ENTREPRISES MAROCAINES

En l'absence d'une normalisation comptable des biens vivants agricoles clarifiant les critères à adopter pour présenter un bien vivant en stock ou en immobilisation. Chaque entreprise utilise ses propres pratiques de classification et de comptabilisation et d'évaluation des biens vivants agricoles. On assiste donc à des pratiques comptables qui se différencient d'une entreprise à une autre (Plan Comptable Agricole). Ce qui pose énormément de problèmes en matière de comparaison des résultats inter-entreprises. Afin d'illustrer ces divergences de comptabilisation des biens vivants agricoles, nous tentons de présenter la synthèse de ces divergences et ce, à la lumière des pratiques utilisées par certaines entreprises à vocation agricole. On observe en fait dans ce domaine une grande variété de pratiques en matière de comptabilisation et de présentation de l'information financière.

On assiste à un classement des actifs productifs soit dans les stocks soit dans les immobilisations ou d'autres actifs avec ou sans comptabilisation de dotations aux amortissements. En ce qui a trait aux actifs productifs, tels que les troupeaux de reproduction, beaucoup de comptables se sont écartés complètement des principes comptables traditionnels.

Les producteurs agricoles ne feront guère de progrès vers la normalisation des procédés comptables et des pratiques de présentation de l'information. Cette situation est à déplorer, car les avantages des normes de présentation de l'information sont bien réels et se manifestent comme suit :

- Présentation plus significative et cohérente des résultats des activités des entreprises ;
- Comparabilité avec d'autres exploitations agricoles.

3. LES PRATIQUES UTILISÉES À L'ÉCHELLE INTERNATIONALE

Nous verrons successivement la position de la comptabilité française, la comptabilité agricole belge, le système d'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) ainsi que celle des normes internationales IAS.

3.1. La position de la comptabilité française

Sur le plan de la classification comptable des biens vivants agricoles, les auteurs du plan comptable agricole français ont distingué deux grandes familles : la famille des animaux et celle des végétaux.

La famille des animaux a été classée en 3 grandes catégories (SALVETTI, 2007) :

- Les animaux producteurs de biens, c'est-à-dire de produits comme le lait ou des animaux jeunes (CARLES, 2004) ;
- Les animaux destinés à la vente ;
- Les animaux producteurs de services.

Quant à la famille des végétaux, elle regroupe deux grandes catégories : les plantations pérennes et les plantations non immobilisées. Dans ce qui suit, nous présenterons le traitement comptable préconisé par le plan comptable agricole français et ce pour chaque catégorie des deux familles des biens vivants agricoles.

3.1.1. Famille des animaux

3.1.1.1 Traitement comptable des opérations sur les animaux producteurs de biens

Les animaux producteurs des biens ce sont des animaux produisant des biens comme du lait ou de jeunes animaux. Il s'agit par exemple des vaches laitières, des brebis mères, des chèvres... Leur durée de vie est supérieure à deux ans (CARLES, 2004).

La prise en compte de ce critère de durée de vie conduit d'ailleurs à mettre à part les animaux de petites espèces comme les poules pondeuses ou d'autres volailles, qui ont une durée de vie productive courte.

Le plan comptable agricole français prévoit deux modalités de comptabilisation des animaux reproducteurs (CARLES, 2004) :

- Modalité de traitement classique qui consiste à traiter les animaux reproducteurs au même titre que les immobilisations corporelles hors biens vivants agricoles ;
- Modalité dite simplifiée que nous tentons l'examiner d'une façon détaillée. ²

Au sens de cette dernière méthode, le traitement comptable des animaux reproducteurs s'effectue selon les modalités suivantes :

- En cours d'exercice, les achats et les ventes d'animaux reproducteurs adultes sont considérés comme étant des stocks, ils sont inscrits dans les comptes de gestion des

classes 6 et 7, comme les autres stocks, par exemple d'approvisionnement ou de produits, et les variations d'inventaire sont assimilées à des variations de stocks entre le début et la fin de l'exercice. Elles interviennent ainsi au compte de produits et de charges.

- Au bilan, on privilégie par contre un classement en immobilisations animales (classe 2), qu'il s'agisse des animaux reproducteurs adultes ou de futurs reproducteurs, c'est-à-dire des jeunes gardés pour le renouvellement (CARLES, 2004).

3.1.1.2. Traitement comptable des opérations sur les animaux destinés à la vente

Cette catégorie englobe les animaux destinés à la vente. Il s'agit en l'occurrence des animaux des petites espèces ainsi que les animaux jeunes des grandes espèces qui sont destinés à la vente. Dans ce groupe, on distingue entre deux catégories comptables selon que le cycle de production correspondant est long ou court.

Les animaux à cycle long (cycle de production supérieur à deux ans sur l'entreprise) ainsi que les animaux des grandes espèces dont la destination est incertaine sont classés dans le compte de stocks en tant que des animaux à cycle long. L'accent est mis sur la vente comme destination. Par contre, les animaux à cycle court sont des animaux destinés à être vendus au terme d'un cycle de production sur l'entreprise dont la durée est inférieure à deux ans.

Bien qu'ils ne soient pas destinés à la vente comme les poules pondeuses, le lapin mère..., ils sont classés dans le stock comme étant des animaux à court terme.

3.1.1.3. Traitement comptable des opérations sur les animaux producteurs de service

On trouve dans cette catégorie toutes sortes d'animaux, car les services qu'ils peuvent rendre sont de nature variée. Il s'agit des animaux de trait, de course, de selle, de garde...etc. Ces animaux sont susceptibles de rester durablement dans l'entreprise pour y produire des services. Le caractère durable de leur présence conduit à les considérer comme des immobilisations. En effet, les règles de comptabilisation à appliquer sont celles des immobilisations corporelles classiques.

3.1.2 Famille des végétaux

Le plan comptable agricole français prévoit le traitement comptable ci-après :

- Les plantations pérennes se sont des plantations destinées à rester en place généralement pendant plusieurs années (vignes, vergers...). Elles sont classées soit en immobilisations corporelles en cours, tant qu'elles ne fournissent pas un volume de

production minimal soit en immobilisations corporelles, lorsqu'elles sont en production normale (SALVETTI, 2007) ;

- Les plantations non immobilisées ce sont les végétaux qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'entreprise agricole pour être exclusivement vendus au terme d'un processus de production. Ils doivent être classés dans les stocks et productions en cours. On distingue les végétaux (cycle long) qui sont destinés à être récoltés à l'issue d'un cycle de production d'une durée supérieure à deux ans et les végétaux (cycle court) qui sont destinés à être récoltés à l'issue d'un cycle de production inférieure ou égale à deux ans (Ministère de l'Agriculture et de l'Alimentation, 2017).

3.1.3. Analyse critique de la position française en matière de classification des animaux

Si le traitement prévu pour la présentation de la famille des végétaux ainsi que celui des animaux producteurs de service ne posent pas de problème particulier, il n'en est pas de même du traitement préconisé pour classer les animaux producteurs de biens et les animaux destinés à la vente dans les comptes annuels du bilan.

En effet, s'agissant de la catégorie des biens producteurs, le plan comptable agricole français donne le choix aux entreprises de comptabiliser cette catégorie des animaux selon la méthode classique qui consiste à traiter les animaux reproducteurs au même titre que les immobilisations corporelles hors biens vivants agricoles et la méthode simplifiée. Certes, cette méthode dite simplifiée présente un certain nombre d'avantages par rapport à la méthode classique qui prévoit trois comptes de classification des animaux. Certains animaux sont classés en stocks, d'autres en immobilisations animales, d'autres encore en immobilisations en cours. Les avantages de la méthode dite simplifiée peuvent être scindés en deux points essentiels à savoir :

- Réduire le nombre des écritures comptables qui s'avère élevé si on adopte le schéma classique de comptabilisation des animaux producteurs de biens, puisqu'un animal jeune peut changer plusieurs fois de catégorie comptable. Il peut passer de stock à l'immobilisation en cours (si on décide de le garder comme futur producteur), puis à l'immobilisation à l'âge adulte, puis à nouveau en stock au moment d'une finition pour la réforme. Ce changement d'une catégorie comptable à une autre entraîne une multiplication des écritures comptable. Ce qui rend le processus de comptabilisation des animaux assez complexe ;

- Faciliter la lecture du compte de produits et charges. En fait, l'analyse des ventes d'animaux peut paraître contestable, puisque la cession d'immobilisations animales est un événement considéré comme exceptionnel. Elle intervient alors au niveau du résultat non courant et non du résultat courant. Dans ce cas, la lecture du compte de produits et charges est un peu moins simple étant donné que les ventes sont ventilées en deux fractions : les ventes courantes d'une part et les ventes non courantes d'autre part.

En dépit de ces avantages, la méthode dite simplifiée présente un inconvénient non négligeable et qui se révèle assez gênant particulièrement dans la situation où la variation de stock prend une part importante dans la formation du résultat. D'où, une sensibilité assez marquée par les fluctuations de cours des animaux.

En période d'inflation, la valeur unitaire des animaux au stock final se trouve majorée par rapport à celle du stock initial. Le résultat incorpore alors un profit d'inflation non encore constaté. Ce qui est à l'encontre du principe de prudence (CARLES, 2004).

Concernant la catégorie des animaux destinés à la vente, sont classés également les animaux dont le cycle de production est inférieur à deux ans, bien que ces animaux ne soient pas destinés à la vente. A notre avis, une période d'un an semble pouvoir être admise afin de se conformer aux règles générales de classification des biens dans les comptes du bilan.

3.2. La position de la comptabilité agricole belge

La commission des normes comptables en Belgique a été sollicitée sur les questions relatives aux critères qui président au classement de certains actifs dans la comptabilité et dans les comptes annuels respectivement au titre d'immobilisations corporelles ou de stocks (Bulletin CNC, n° 18, 1986) . Son point de départ était l'article 15 de la quatrième directive aux termes duquel « les éléments du patrimoine sont classés en fonction de leur destination, soit parmi les actifs immobilisés, soit parmi les actifs circulants » ; « sous les actifs immobilisés sont portés les éléments du patrimoine destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise ». Sur la base de ce principe, la commission avait fait une distinction entre les animaux élevés principalement pour leurs produits (lait, œufs, etc.) et les animaux élevés principalement pour être vendus dans un stade déterminé de leur développement. Dans le premier cas, les animaux de reproduction relèvent des immobilisations corporelles et leur coût de revient est pris en charge de manière échelonnée dans le compte des produits et de charges, par la voie d'amortissements, compte tenu le cas échéant, de la valeur résiduelle. Tandis que dans le deuxième cas, les animaux destinés à la vente sont traités dans le compte stock.

Par ailleurs, la commission n'avait pas pris position sur la notion de courte durée d'utilité de l'animal en tant que bien production. Mais, une période d'un an semble pouvoir être admise dans ce cas.

3.3. Système OHADA et la classification des immobilisations par rapport aux stocks

Le plan comptable OHADA (Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires) avait adopté la classification suivante (Journal Officiel de l'OHADA n°10) : les immobilisations animales sont destinées à être utilisées de façon durable dans l'entreprise. Elles sont constituées par :

- Les animaux de trait ;
- Les animaux reproducteurs ;
- Les animaux de garde.

Ces immobilisations ne se consomment pas par le premier usage. A priori, leur durée est de plus d'un an. Certains biens de peu de valeur ou dont la consommation est très rapide peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et, par conséquent, ne peuvent pas être classés dans les immobilisations. Les animaux achetés ou élevés pour être commercialisés font partie du stock.

3.4. La position des normes comptables internationales IAS

3.4.1. La norme IAS 16

Selon la définition donnée par l'IAS 16, les immobilisations corporelles sont des actifs corporels qui sont détenus par une entité soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives et dont la durée d'utilisation est censée être supérieure à un exercice.

Une immobilisation corporelle est comptabilisée à l'actif conformément au cadre conceptuel de l'IAS si :

- Il est probable que des avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entreprise ;
- Le coût de l'actif peut être évalué de façon fiable.

3.4.2. La norme IAS 2

Les stocks sont définis au sens de la norme IAS 2 comme étant :

- Les actifs terminés ou en cours de fabrication et destinés à être vendus dans le cadre de l'activité normale de l'entreprise ;

- Les matières et fournitures destinées à être consommées lors de la production de biens ou de services.

Dans le cadre de la convergence des dispositions du plan comptable général français vers l'application des normes internationales le comité de la réglementation comptable a repris presque cette même définition de l'immobilisation. Ainsi, le règlement n°2004-06 du 23 novembre 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, précise dans son article 211-1 une définition selon laquelle, une immobilisation corporelle est un actif physique détenu, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours.

3.4.3. La norme IAS 41

La norme IAS 41 précise d'une manière claire la différence entre les actifs biologiques consommables et les actifs biologiques producteurs. En effet, les actifs biologiques consommables sont ceux qui devraient être récoltés comme production agricole ou vendus comme actifs biologiques. Des exemples d'actifs biologiques consommables sont un cheptel destiné à la production de viande, un cheptel détenu pour la vente, du poisson de pisciculture, des récoltes comme du maïs ou du blé et des arbres cultivés pour le bois. Par contre, les actifs biologiques producteurs sont ceux autres que consommables, par exemple, un cheptel producteur de lait, des vignes, des arbres fruitiers et des arbres dont une partie est coupée en bois de chauffage alors que l'arbre reste sur pied.

4. LES DISPOSITIONS DU CGNC EN MATIERE DE VALORISATION DES BIENS VIVANTS AGRICOLES

Selon les dispositions du code général de normalisation comptable (Bulletin CNC, n° 18, 1986), la valeur revêt trois formes : valeur d'entrée, valeur actuelle et valeur comptable nette.

- La valeur d'entrée dans le patrimoine d'un élément d'actif est égale au coût d'acquisition pour les biens achetés et au coût de production pour les biens produits.
- La valeur actuelle d'un élément du patrimoine est une valeur d'estimation, à la date considérée, en fonction du marché et de l'utilité économique pour l'entreprise.
- La valeur comptable nette, inscrite au bilan, est égale à la valeur d'entrée après correction le cas échéant, dans le respect du principe de prudence et par comparaison avec la valeur actuelle.

Toutefois, le CGNC précise que dans des cas exceptionnels où il n'est pas possible de calculer le coût d'achat ou le coût de production, la valeur d'entrée est déterminée :

- Comme égale au coût d'achat ou au coût de production dans l'entreprise de biens équivalents constaté ou estimé à une date aussi proche que possible de la date d'entrée ;
- À défaut, comme égale au prix de vente estimé à la date du bilan sous déduction d'une marge normale sur coût d'acquisition ou sur coût de production (Bulletin CNC, n° 18, 1986).

Aussi, le CGNC précise dans le titre II de son chapitre II, les modalités d'application des règles d'évaluation de chaque poste du bilan à l'entrée, à l'inventaire et à l'arrêté des comptes. Or, compte tenu des spécificités des opérations agricoles la valorisation des biens vivants agricole pose un sérieux problème. En effet, le calcul du coût de production est extrêmement complexe et lourd à mener en agriculture sur des cas réels (Bulletin CNC, n° 18, 1986). La méthode du calcul de production pose la problématique de la répartition des charges indirectes. D'où, l'importance de la mise en place d'une comptabilité analytique pour faciliter la répartition des charges indirectes.

Le CGNC précise que dans des cas exceptionnels, où il n'est pas possible de déterminer le coût de production ou coût d'achat. La société peut recourir à des comparaisons avec des sociétés de même secteur pour obtenir le coût de production (Bulletin CNC, n° 18, 1986).

A notre sens, dans la pratique, il sera très difficile d'obtenir des informations sur les entreprises opérant dans le même secteur.

La troisième option préconisée par le CGNC pour calculer le coût de production n'est autre que celle du prix de vente estimé à la date du bilan sous déduction d'une marge normale sur coût d'acquisition ou sur coût de production. En plus de la non disponibilité d'un marché actif des biens vivants pour estimer d'une façon fiable la valeur du marché, notons également que certains éléments de risque influencent la valeur du marché, on peut en citer : Le risque de fluctuation des prix, le risque de perte causées par la détérioration attribuable aux parasites, aux maladies, à la mort ou à la dégradation de la qualité. Lorsqu'un ou plusieurs de ces risques existent à la date du bilan, cette option est remise en cause. Donc, quelle méthode de valorisation des biens vivants agricoles la plus adaptée au secteur agricole ?

Pour répondre à cette question fondamentale, nous passerons en revue dans un premier temps les pratiques utilisées par les entreprises marocaines en mettant l'accent sur les limites y afférentes ; puis, nous aborderons les méthodes préconisées à l'échelle internationale.

A la lumière de notre analyse, nous proposerons les méthodes de valorisation des biens vivants agricoles les plus adaptées à la spécificité de l'activité agricole.

Les biens vivants agricoles regroupent l'ensemble des animaux et végétaux impliqués dans l'activité de production de l'exploitation soit au titre d'immobilisation, soit au titre d'en-cours de production. Ils ne comprennent pas les produits finis. Nous verrons successivement leur classification technique et leurs spécificités.

Selon une classification purement technique, nous pouvons distinguer deux grandes familles des biens vivants agricoles : La production végétale et la production animale.

La production végétale marocaine est très diversifiée. Elle est divisée en grandes cultures (céréales, oléagineux, protéagineux et quelques légumes), maraichage, arboriculture fruitière, viticulture, floriculture, horticulture, etc.

A l'instar des systèmes agricoles traditionnels méditerranéens, fruits de la conjugaison des régimes alimentaires, et des possibilités agro-écologiques, le système agricole marocain est dominé par les filières phares suivantes : Céréales, légumineuses, cultures sucrières, agrumes, oliviers, cultures maraîchères et cultures oléagineuses.

La production animale :

Lorsqu'on examine le cheptel vif des exploitations d'élevage, on est souvent frappé par la diversité rencontrée : D'abord plusieurs espèces d'animaux d'élevage peuvent être présentes.

Nous pouvons les regrouper selon la catégorisation suivante :

- Animaux de bétail : Nous citons à titre d'exemple les bovins, les ovins, les caprins, les équidés, les camélidés... ;
- Animaux de basse-cour : On note entre autres l'aviculture (poule, dinde, canard...) ;
- Animaux aquatiques : Ils comprennent la pisciculture, élevage de crustacés, élevage mollusques... ;

Au Maroc, la production animale est dominée par la production bovine, ovine et avicole. Si la présentation comptable des végétaux dans les comptes du bilan ne pose pas de problème particulier, il n'en est pas de même pour celle des animaux. En effet, les opérations sur les animaux sont évidemment tout à fait spécifiques. Ainsi, ils sont caractérisés par une croissance qui modifie leur valeur, mais aussi parfois leur rôle dans l'entreprise : leur destination n'est pas toujours la même, avec en vue, leur commercialisation prochaine, ou au contraire leur conservation comme outils permanents d'une production laitière ou de viande. Ce qui peut inciter à les classer tantôt en moyens de production pérennes, c'est-à-dire en immobilisations

tantôt en produits de l'exploitation. Dans ces conditions, on pourra estimer que les opérations correspondantes pourront avoir soit un caractère exceptionnel, soit courant. Mais avant qu'ils atteignent un certain stade, leur destination est assez souvent incertaine, du moins pour quelques-uns : en fonction de l'état du marché et de leurs performances ; ils pourront changer de destination. Cette incertitude rend plus complexe leur comptabilisation (CARLES, 2004).

Donc, la place des animaux au bilan, c'est-à-dire le choix d'une catégorie comptable d'appartenance, immobilisations ou stocks par exemple, est un premier point à trancher (CARLES, 2004). Un second point est celui de la valorisation des biens vivants agricoles. En effet, s'agissant des animaux qui prennent de la valeur en fonction de leur croît.

Il se pose alors le problème de leur valorisation ; en principe, le coût de production est la référence qui devrait s'appliquer à tous les produits issus de la production agricole. Mais, il n'est pas toujours disponible : En effet, il existe fort peu de véritable comptabilité analytique dans le secteur agricole. La comptabilité analytique est particulièrement complexe à mettre en œuvre, d'une manière générale les calculs de coûts de production sont particulièrement délicats et souvent contestables. Mais, dans la pratique, en l'absence d'une telle comptabilité. Quelle méthode à utiliser pour valoriser le coût de production ?

Dans l'état actuel, les procédures d'évaluation les plus diverses se multiplieront sans qu'aucune norme ne prévale. Quelle signification donner dès lors à la comparaison d'états comptables dressés à partir de critères d'évaluation aussi hétérogènes ? Même approximative, une règle d'évaluation n'était-elle pas aussi souhaitable ?

Ces particularités rendent difficile la valorisation des biens vivants agricoles. D'où l'utilité de cerner la problématique de l'évaluation des biens vivants agricoles aussi bien à l'entrée, à l'inventaire, à la clôture des comptes.

5. SYNTHÈSE DES PRATIQUES UTILISÉES PAR CERTAINES ENTREPRISES MAROCAINES

Le but ultime de l'entreprise est la maximisation des profits, sauf que dans le cadre de l'entreprise agricole, il suffit qu'il ait un manque de pluie pour que ce but soit dévié vers une éventuelle absorption d'un résultat déficitaire.

Par ailleurs, vu les particularités de l'entreprise agricole il y'a une certaine asymétrie d'informations concernant l'environnement macro-économique de cette entreprise ; il pourrait toujours procéder à des rectifications via l'analyse des écarts. En fait, le décideur marocain ne

pourrait avoir toutes les solutions du moment que les normes comptables ne sont pas encore bien explicitées !

Qu'en est-il des pratiques actuelles appliquées par les sociétés agricoles marocaines ? Sont-elles en conformité par rapport aux règles d'évaluation globales prévues par le C.G.N.C ? Ou bien sont complètement éloignées des principes comptables traditionnels ?

S'agissant des pratiques utilisées par les entreprises agricoles en matière d'évaluation des actifs productifs, on observe en fait dans ce domaine une divergence des pratiques.

En ce qui a trait aux actifs productifs, tels que les troupeaux de reproductions, beaucoup de comptables se sont écarté complètement des principes comptables traditionnels ; pourtant, ils n'ont aucune difficulté à comprendre le concept de l'amortissement de l'actif reproductif sur sa durée de vie. Donc, la question pertinente qui peut être posée est la suivante : Sur le plan de l'amortissement d'un actif immobilisé, quelle différence entre une vache reproductrice et une moissonneuse-batteuse ? Certes, la vache reproductrice comporte des organismes biologiques vivants, a des propriétés qui la distinguent des immobilisations traditionnelles mais rien n'empêche que le concept de base qui consiste à faire correspondre les coûts et les produits par la constatation de l'amortissement s'applique tout autant à un troupeau reproducteur qu'à une moissonneuse- batteuse. Toutefois, dans la pratique, le matériel de production est amorti normalement sur sa durée de vie utile, mais peu d'actifs productifs-comme les troupeaux de reproduction sont comptabilisés selon cette méthode. Quelles sont donc les raisons qui poussent la plupart des comptables à déroger par rapport aux procédés traditionnels de comptabilisation et de valorisation des actifs productifs ?

La réponse est très simple ; d'abord, on note la difficulté de mesurer le coût des actifs productifs élevés par le producteur. Ensuite, le fait que les procédés traditionnels de comptabilisation des immobilisations ne permettent pas de rendre compte en pratique des changements biologiques en cours, des ventes, des morts, du renouvellement, etc.

Dans certaines sociétés agricoles, le coût de production est calculé d'une façon forfaitaire. Ainsi, le coût de production des nouvelles plantations correspond à la valeur cumulée des dépenses qui y sont incorporées, augmenté d'un pourcentage de la valeur ainsi calculée.

Ce pourcentage est défini de manière forfaitaire pour valoriser la production immobilisée susceptible d'être générée après atteinte de l'âge adulte. En plus, ce même pourcentage est utilisé pour les différents types de cultures. Nous remarquons que les méthodes d'évaluation se

diffèrent d'une entreprise à une autre. Ce qui est à l'encontre des objectifs de normalisation comptable.

6. LES PRATIQUES UTILISEES A L'ECHELLE INTERNATIONALE

Nous exposerons successivement les modalités de détermination du coût de production et de la valeur à l'inventaire (valeur vénale). Selon les dispositions prévues par le plan comptable agricole français (Mémento pratique –Agriculture 2009/2010).

▪ Le coût de production

Le plan comptable agricole français prévoit que les entreprises agricoles déterminent le coût de production des biens vivants produits sur l'exploitation par application des règles générales d'évaluation du plan comptable général. Toutefois, il précise également que ces règles seront adaptées par les exploitations agricoles en fonction des moyens dont elles disposent :

- Ceux qui tiennent une comptabilité analytique calculent le coût de production dans les comptes concernés ;
- Ceux qui ne tiennent pas de comptabilité analytique déterminent ce coût par des procédés statistiques, notamment par application de barèmes standards (CARLES, 2004).

Dans les cas particuliers où il n'est pas possible de déterminer le coût de production des biens en stocks ou en immobilisation par les deux méthodes précédentes, la modalité suivante peut être appliquée :

- Les biens vivants en stocks et en immobilisations sont évalués en pratiquant sur le prix de vente à la date de clôture de l'exercice, un abattement correspondant à la marge pratiquée par l'entreprise par catégorie de biens.
- À la date de clôture de l'exercice, les biens vivants en stocks et en immobilisations sont évalués à leur valeur d'inventaire.

▪ La valeur d'inventaire

Il convient de distinguer :

- D'une part, les biens immobilisés amortissables : Biens vivants immobilisés amortissables : leur valeur d'inventaire est égale à la valeur comptable nette.
- D'autre part, les autres biens vivants agricoles : leur valeur vénale à la date de l'inventaire est estimée pour les animaux à la valeur de réalisation nette qui est égale au

prix de marché à la vente déduction faite des frais restant à supporter pour parvenir à réalisation.

▪ **La position des normes internationales IAS : la norme IAS 41**

La norme IAS 41 prescrit, entre autres, le traitement comptable des actifs biologiques pendant la période de croissance, de dégénérescence, de production et de procréation, ainsi que l'évaluation initiale de la production agricole au moment de la récolte. Elle impose l'évaluation à la juste valeur diminuée des coûts au point de vente estimés, depuis la comptabilisation initiale des actifs biologiques jusqu'au moment de la récolte, sauf lorsque la juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable lors de la comptabilisation initiale. Il existe une présomption 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, pour un actif biologique pour lequel les prix ou les valeurs déterminés par le marché ne sont pas disponibles et pour lequel les autres méthodes d'évaluation de la juste valeur sont clairement reconnues non fiables. Dans un tel cas, la norme IAS 41 impose à l'entreprise d'évaluer cet actif biologique à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur. Une fois que la juste valeur dudit actif biologique devient évaluable de manière fiable, l'entreprise doit l'évaluer à sa juste valeur diminuée des coûts au point de vente estimés. Dans tous les cas, une entreprise doit évaluer la production agricole au moment de la récolte à sa juste valeur diminuée des coûts au point de vente estimés (CARLES, 2004).

▪ **Critique de la méthode de valorisation au sens de l'IAS 41**

Une délégation de l'Autorité des Normes Comptables a participé à la réunion des normalisateurs comptables nationaux les 24 et 25 mars 2011 à New York.

L'ANC a soutenu le projet de son homologue malaysien de révision de la norme IAS 41 sur l'agriculture. Il serait proposé que de tels actifs biologiques suivent les principes d'évaluation de la norme IAS 16 relative aux immobilisations corporelles. Reste à traiter le cas des actifs biologiques à caractéristiques mixtes : par exemple, les vaches laitières que l'on garde pour leur production laitière mais qui pourraient être vendues pour leur viande également.

Différentes pistes ont été envisagées (maintien en juste valeur selon IAS 41, affectation à l'une ou l'autre norme en fonction de l'usage prédominant ou du modèle économique).

- **La norme IAS 16**

Les immobilisations corporelles sont comptabilisées à leurs coûts directement attribuables, incluant le prix d'achat, les taxes payées etc. Cependant, ni les frais généraux et administratifs, ni les frais de démarrage ne sont inclus dans ce coût.

L'amortissement correspond à la consommation des avantages économiques liés à un actif et est comptabilisé en charge à moins qu'il ne soit incorporé dans la valeur comptable d'un actif produit par l'entreprise pour elle-même. Les principes suivants sont appliqués :

- Le montant amortissable est réparti de façon systématique sur la durée d'utilité de l'actif ;
- Le mode d'amortissement doit refléter le rythme de consommation.

- **La norme IAS 2**

La norme IAS 2 prescrit les modalités d'évaluation du stock. Ainsi, cette norme préconise les points suivants : Les stocks doivent être évalués au plus faible de leur coût et de la valeur nette de réalisation, conformément au principe de prudence. Le coût des stocks comprend tous les coûts d'acquisition, coûts de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Conclusion

Pour enregistrer convenablement les opérations concernant les animaux dans une exploitation d'élevage, un certain nombre de décisions de gestion doivent être prises : la première consiste à classer correctement les animaux en fonction de leur destination. Il faut aussi régler le problème de l'évaluation et, accessoirement celui des naissances, des pertes, du croît des animaux. S'il s'agit de véritables moyens de production dans l'entreprise, nul doute qu'on doit les considérer comme des immobilisations, à l'instar des autres équipements. S'ils sont destinés à être commercialisés rapidement, ils sont au contraire assimilables à des produits de l'entreprise. Ces choix ont des conséquences sur le calcul et donc le niveau du résultat de l'activité ainsi que la manière d'élaborer les comptes de synthèse. Pour permettre le traitement comptable de l'activité animale, une autre décision correspond à la mise en place d'un suivi précis des événements caractéristiques de l'élevage, à travers un inventaire permanent, véritable tableau de bord.

En fait, on doit ainsi distinguer les catégories des animaux producteurs de biens : ce sont ceux des grandes espèces, notamment les femelles adultes, vaches laitières, vaches allaitantes, brebis etc. qui produisent de jeunes animaux ainsi que des produits animaux comme le lait. Leur fonction de reproduction est exercée durablement dans l'entreprise. Dans une méthode simplifiée de comptabilisation qui est à recommander dans la plupart des cas, on les considère alors au bilan comme des immobilisations animales, et pour des raisons pratiques, comme des stocks pour les opérations courantes que sont les achats et les ventes. Les animaux destinés à la vente sont non producteurs de services et non reproducteurs des grandes espèces. Parmi eux, les animaux à cycle long ont un cycle de production dans l'entreprise supérieur à deux ans : ce sont les génisses, les taurillons, les bovins d'élevage traditionnel... etc. Les animaux à cycle court sont destinés à être vendus au terme d'un cycle de production inférieur à 2 ans : il s'agit des veaux, des agneaux et...etc. Mais aussi des animaux des petites espèces : poules pondeuses, poulets de chair, lapins,...etc. Les animaux producteurs de services : ces services très variés peuvent être la monte, la garde la traction, la course, la promenade, le combat etc... Ils doivent être considérés comme des immobilisations animales, compte tenu de leur présence durable dans l'entreprise.

BIBLIOGRAPHIE

Mémoires d'expertise comptable et recherches

- CRESTIA P., Plan d'amélioration de l'exploitation agricole : Amorce d'une gestion prévisionnelle, rôle de l'expert-comptable.
- EL BOUBEKRI M. (2005), L'Expert-comptable et les contrôles spécifiques dans les coopératives agricoles dérogeant à la règle de l'exclusivisme.
- MORVAN S., Le cheptel dans une société d'élevage de multiplication, problématique de la présentation dans les comptes annuels et méthodes de valorisation.
- VERY L. (2010), Comptabilisation et valorisation du cheptel dans une société d'élevage/ ou de multiplication de poules pondeuses : Proposition d'une approche d'audit.
- ZAMRANI M., Normalisation comptable et spécificités des établissements publics à caractère administratif, cas des Offices Régionaux de Mise en Valeur Agricole (ORMVA).

Articles et publications

- Prospective Maroc 2030, agriculture 2030, Royaume du Maroc, Haut-Commissariat au Plan, Avril 2007 ;
- Ministère de l'Agriculture, du Développement rural et des Pêches maritimes, Répertoire juridique des textes régissant le secteur agricole, janvier 2000 ;
- La loi de finance 2016, Ministère de l'Economie et des Finances, Direction Générale des Impôts ;
- Code Général de Normalisation Comptable, relatif à la terminologie comptable. <https://www.interieur.gouv.fr/content/download/7791/73485/file/INTB0200544J.pdf>
- Guide Comptable des exploitations agricoles, liste et fonctionnement des comptes, 3ème édition, sous la direction de Philippe Salvetti, CER France, Editions Educagri 2007, p.107.
- Note de service DGER/SDEDC/2017-1038 27/12/2017, Ministère de l'Agriculture et de l'Alimentation-France file:///C:/Users/HP/Downloads/2017-1038_final.pdf
- Avis CNC 150/1 - Immobilisations corporelles - Distinction par rapport aux stocks (Bulletin CNC, n° 18, janvier 1986, 21-23) dans http://www.ipcf.be/Uploads/Documents/doc_2893.pdf
- Journal officiel de l'OHADA N°10 ;

- Mémento pratique –Agriculture 2009/2010, juridique, fiscal, social, comptable ;
- www.anc.gouv.fr Site de l'Autorité des Normes Comptables.
- COLSON F., MOUCHET Ch. (1985) La promotion de la gestion auprès des agriculteurs ou l'histoire de la comptabilité simplifiée et de son utilisation en agriculture. In: *Économie rurale*. N°169,. pp. 54-55. DOI: <https://doi.org/10.3406/ecoru.1985.3192>
- COUTURIER I. (1994) La diversification en agriculture, aspects juridiques, préface de Louis Lorvellec, édition l'Harmattan.
- DE LA VAISSIERE P. (1992) Intérêts et limites de la comptabilité « Nouveau Plan Comptable 1987 » pour la gestion des entreprises agricoles. In: *Économie rurale*. N°207. pp. 26-32. DOI : <https://doi.org/10.3406/ecoru.1992.4430>.
- DE LA VAISSIERE P. (2001), Un tableau de flux passant par le revenu disponible. Adaptation à l'entreprise agricole familiale, Unité mixte de recherche INRA en économie et sociologie rurales
- KROLL J.-C. (1985) Modèle comptable et gestion de trésorerie (A propos d'un article de J. Brossier, E. Chia, E. Marshall dans le n° 161 d'Economie Rurale). In : *Économie rurale*. N°165. pp. 41-44. DOI : <https://doi.org/10.3406/ecoru.1985.3129>
- KROLL J.-C. (1987), Le Nouveau Plan Comptable : les occasions perdues. In : *Économie rurale*. N°180. pp. 20-25. DOI : <https://doi.org/10.3406/ecoru.1987.3830> ;
- MEKOUAR M.A. (1987), Droit, agriculture, environnement : Stimuler la production dans le respect de la nature, *Revue marocaine de droit et de l'économie du développement*, numéro 15-1987.
- RIOLLET J. Une nouvelle approche du diagnostic économique et financier pour les entreprises agricoles : l'approche par les flux financiers. In: *Économie rurale*. N°206, 1991. Nouvelles approches en gestion de l'entreprise agricole. Session des 29 et 30 Novembre 1990 organisée par Jean-Marie Attonaty (INRA-ESR), Jacques Clément (DGER) et Louis-Georges Soler (INRA-SAD) sous la direction de Jean-Marie Attonaty, Jacques Clément et Louis-Georges Soler. pp. 52-56. DOI : <https://doi.org/10.3406/ecoru.1991.4239>

Ouvrages

- BOUAYAD AMINE N. (2021), Fiscalité de l'entreprise marocaine 9ème édition, Dar Al QALAM, Rabat.

- CARLES R. (2004), Comptes et résultats de l'entreprise agricole, Éditions France Agricole, 1ère édition.
- COLLEN P. (2003) : Comptabilité générale et spécificités agricoles, Éditions Lavoisier, 2° Ed, 08-2003.
- MARGARIT A. (2021), Comprendre et utiliser la comptabilité des exploitations agricoles, Editions Educagri, 4ème édition.