

Normes comptables agricoles des actifs biologiques au MAROC : Etude comparative des normes comptables internationales

Agricultural accounting standards for biological assets in Morocco: comparative study of international accounting standards

Sallah DINAR, (Doctorant en Économie et Gestion)

Faculté d'économie et de gestion Kenitra

Université Ibn Tofail, Kenitra-Maroc

Laboratoire de L'Économie et Management des Organisations « LEMO »

Cheklekbire MALAININE, (Professeur universitaire)

Faculté d'économie et de gestion Kenitra

Université Ibn Tofail, Kenitra-Maroc

Laboratoire de L'Économie et Management des Organisations « LEMO »

Adresse de correspondance :	Faculté d'économie et de gestion Kenitra Campus universitaire Université Ibn Tofail, Kenitra Pays (ville) -Maroc Code postal : 14000 Téléphone +212 5 37 32 92 18
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	DINAR, S., & MALAININE, C. (2023). Normes comptables agricoles des actifs biologiques au MAROC : Etude comparative des normes comptables internationales. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(6-1), 572-589. https://doi.org/10.5281/zenodo.10440040
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: November 24, 2023

Accepted: December 26, 2023

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 4, Issue 6-1 (2023)

Normes comptables agricoles des actifs biologiques au Maroc : Etude comparative des normes comptables internationales

Résumé :

Les normes comptables agricoles revêtent une importance cruciale dans le secteur financier, offrant des cadres réglementaires essentiels pour la comptabilisation des actifs biologiques. Cet article se penche sur le contexte marocain, examinant de manière comparative les normes comptables internationales relatives aux actifs biologiques avec celles en vigueur au Maroc. L'évolution rapide du secteur agricole au Maroc, notamment la diversification des cultures et l'élevage, souligne la nécessité d'une harmonisation adéquate avec les normes internationales. À travers cette analyse, nous chercherons à évaluer les similitudes et les différences entre les normes comptables internationales et Marocaines, tout en explorant les implications potentielles sur la gestion comptable des actifs biologiques dans le pays. Ce travail vise à fournir des insights essentiels pour les praticiens comptables, les décideurs et les chercheurs s'intéressant à la comptabilité agricole dans le contexte marocain.

Mots Clés : Actifs biologiques, Cadre comptable, Comparaison, Normes internationales de comptabilité, Valorisation.

JEL Classification : M41

Type du papier : Recherche théorique

Abstract:

The accounting standards for agriculture play a crucial role in the financial sector, providing essential regulatory frameworks for the accounting of biological assets. This article delves into the Moroccan context, comparatively examining international accounting standards for biological assets with those currently in force in Morocco. The rapid evolution of the agricultural sector in Morocco, including the diversification of crops and livestock, emphasizes the need for adequate harmonization with international standards. Through this analysis, we seek to assess the similarities and differences between international and Moroccan accounting standards, while exploring potential implications for the accounting management of biological assets in the country. This work aims to provide essential insights for accounting practitioners, decision-makers, and researchers interested in agricultural accounting in the Moroccan context.

Keywords: Biological Assets, Accounting Framework, Comparison, International Accounting Standards, Valuation.

Classification JEL: M41

Paper type: Theoretical Research

1. Introduction

Les opérations relatives aux actifs agricoles ou bien biologiques (les animaux, ainsi qu'à tous les biens vivants en général) présentent des caractéristiques particulières. Les animaux se distinguent par leur croissance, influencée par des facteurs naturels, ce qui peut influencer leur valeur. De plus, leur rôle dans l'exploitation peut varier, allant de leur préparation pour la vente à leur utilisation continue comme actifs productifs dans la production laitière ou de viande. En conséquence, il est parfois nécessaire de les classer soit comme des actifs à long terme, tels que les immobilisations (comme des plantations ou des animaux reproducteurs), soit comme des produits courants de l'exploitation (comme des animaux prêts à la vente ou des cultures sur pied). Selon cette distinction, les opérations associées peuvent être considérées comme exceptionnelles ou régulières.

La présence d'animaux vivants exige l'application de règles comptables précises pour la gestion de l'élevage. Bien que les exploitations agricoles présentent des caractéristiques uniques, il est souhaitable d'ancrer les solutions comptables dans la théorie comptable traditionnelle. Le premier aspect à clarifier est la manière de les inscrire au bilan, notamment en choisissant la catégorie comptable à laquelle ils appartiennent, qu'il s'agisse d'immobilisations ou de stocks (CARLES, 2004). Un deuxième aspect concerne le cycle de vie des animaux, lorsqu'elle est applicable. Les animaux nés sur l'exploitation ou acquis à un jeune âge et nourris ultérieurement avec les ressources fourragères de l'exploitation sont conservés pendant plusieurs mois, voire plusieurs années, en fonction de leur vocation à devenir des bovins destinés à la reproduction et au renouvellement du cheptel initial. Normalement, la valeur de ces animaux augmente à mesure qu'ils grandissent, mais avant d'atteindre un certain stade, leur destination peut être incertaine, dépendant du marché, de leurs pertinences, de leur qualité et de leur conformation. Cette incertitude rend plus complexe la classification, la valorisation et la comptabilisation des actifs biologiques (CARLES, 2004) aussi bien dans le Code général de normalisation comptable (CNGC) qu'au niveau des normes comptables internationales (IAS-IFRS)

Nous explorons les différentes typologies d'animaux (Linnaeus, 1758), mettant en lumière la diversité qui peut caractériser même une seule espèce, comme illustrée par la classification des bovins en fonction de leur âge et de leur destination et utilisation.

La classification des animaux repose généralement sur la nature de l'élevage et les techniques employées. Cependant, sur le plan comptable, il est tout aussi crucial de prendre en considération le rôle de l'animal dans l'exploitation ainsi que sa durée de vie.

De manière générale, deux approches sont envisageables.

La première implique une classification multiple des animaux, les répartissant entre les stocks, les immobilisations animales en cours et les immobilisations animales produites pour elle-même. La deuxième approche consiste à regrouper l'ensemble des animaux dans une seule catégorie de stocks, avec la possibilité de créer diverses sous-catégories.

Au départ, une distinction est établie en trois grandes catégories (Grandin, T. (2005)) : Les actifs Animaux producteurs, tels que les chèvres laitières produisant du lait, les actifs animaux de négoce, comme cheptels engraisés et les actifs animaux prestataires de service, comme les chevaux de trait ou les chiens de garde.

Ces espèces d'actifs sont ensuite dispatchés en fonction de l'espèce, l'âge, la destination et d'autres critères pertinents. Nous nous penchons en particulier sur la première catégorie, à savoir les animaux producteurs de biens, comme cheptel. Après avoir explicité les composantes de cette espèce, nous étudions la manière de comptabiliser les opérations associées à ce troupeau. Une méthode conceptualisée de comptabilisation est présentée, simplifiant ainsi la gestion des achats, des ventes et des variations d'inventaire sans nécessiter de multiples écritures comptables.

Dans le cas où la destination des animaux est le marché, une deuxième famille d'actifs est concernée, regroupant des animaux destinés à l'engraissement, tels que des vaches d'engraissement. Ces catégories d'animaux sont nettement élevées en vue de leur commercialisation, ou ils peuvent provenir d'autres familles des actifs, mais changer de destination, par exemple lorsqu'ils sont réformés, comme une vache en fin de carrière destinée au marché.

La dernière catégorie englobe les animaux qui fournissent des services tels que le travail, la reproduction ou la surveillance.

L'approche utilisée pour ces actifs suit le même schéma, débutant par la définition de la catégorie, puis traitant de l'acquisition de ces animaux, de leur croissance, des variations de leur valeur, et enfin de leur cession.

Les pratiques comptables concordantes sont différenciées en fonction du moment de leur réalisation. Ils peuvent être effectués au début d'exercice lors de l'établissement du bilan d'ouverture, au cours d'exercice lors des achats, des ventes, des naissances et des changements de catégorie, et enfin à la clôture de l'exercice, lors de l'élaboration du bilan final et du compte de résultat.

2. Revue de littérature

2.1. La comparaison comme méthode de connaissance

La méthode comparative, selon Leibniz (1903, p. 496), peut être caractérisée comme *“ l'activité d'observer, en quoi deux choses coïncident et en quoi elles se différencient de façon à ce que par la reconnaissance de l'une des deux choses l'autre puisse être reconnue ”* comme le souligne Brunswig (1910, p. 62), une observation attentive des entités sous l'angle spécifique de leurs relations mutuelles. *“ les observer attentivement sous l'aspect spécifique de leur relation mutuelle ”* Cette notion se traduit également par la présence de variables communes entre les objets comparés.

D'après Ritter (1997, p. 4), le processus de comparaison s'articule autour de quatre étapes fondamentales : la perception, la description, la classification et l'élaboration d'hypothèses. Durant ces phases, le comparateur progresse et régresse entre les étapes, ce qui lui permet de rectifier et de compléter les connaissances acquises (Ritter, 1997, p. 9).

- **La perception**, selon Kotler et Dubois (1971), est un processus dynamique où l'individu sélectionne, organise et interprète des informations externes pour construire une représentation cohérente du monde. En accord avec Gibson (1950), cette définition met en avant le rôle actif de l'individu dans le processus perceptuel. Les stimuli captés par les organes sensoriels subissent une transformation, créant une représentation subjective de la réalité. Les idées de Gibson, notamment l'« écologie visuelle », enrichissent cette perspective en soulignant l'interaction constante entre l'individu et son environnement perceptuel. Selon Ritter (1997), la perception est un processus de construction de la réalité, mais la dépendance du sujet comparateur rend difficile l'objectivité totale. Les travaux de Brunswig (1910) sur la comparaison comme méthode de connaissance complètent cette notion en soulignant les ajustements continus opérés par le comparateur tout au long du processus comparatif.

- **La description**, comme exposé par Ritter (1997, p. 4, p. 7 et p. 6), représente le produit final de la perception, formé à la suite de son processus. Il s'agit d'une sélection filtrée de la perception à travers des critères spécifiques. Ce processus de description est caractérisé par le *tertium comparationis*, défini comme un référentiel émergent par habitude, par détermination, ou par un accord explicite, selon les travaux de Schenk et Krause (2001, col. 677). Dans cette perspective, les contributions de Gibson (1950) à la compréhension de la perception, notamment son concept d'« écologie visuelle », apportent une dimension importante à la description en soulignant l'interaction dynamique entre l'individu et son

environnement perceptuel. De plus, les travaux de Brunswig (1910) sur la comparaison comme méthode de connaissance peuvent également être intégrés, accentuant le rôle de l'ajustement continu du comparateur dans le processus descriptif.

- **La classification**, selon Nobes (1992, p. 32) et Ancel (1969, p. 214), consiste à structurer les données perçues et décrites de manière plus complexe qu'une simple approche comparative. Cette démarche nécessite l'utilisation de préconceptions, de jugements et d'estimations afin de réduire la masse d'informations aux seuls points communs ou aux différences majeures entre les objets comparés. Cette méthodologie, comme l'expliquent Ritter (1997, p. 6-7) et Kalleberg (1966, p. 75), facilite la description d'objets complexes. Il est essentiel de souligner que la classification est étroitement liée à l'objectif spécifique de la comparaison, comme le met en lumière Berting (1982, p. 12)., Brunswig (1910) sur la comparaison en tant que méthode de connaissance, Schenk et Krause (2001) sur le tertium comparationis, et Gibson (1950) sur l'« écologie visuelle », enrichit considérablement notre compréhension du rôle de la classification dans les processus de perception, de description et de comparaison. Ces apports théoriques élargissent la portée conceptuelle de la classification en mettant en relief son interconnexion avec d'autres éléments clés du processus cognitif, offrant ainsi une vision plus holistique de la façon dont les individus structurent et comprennent le monde qui les entoure.

2.2. Les méthodes de comparaison

Notre travail, focalisée sur la comparaison de deux dispositifs comptables distincts, s'appuie sur la méthodologie du droit comparé, considérant le concept de dispositif comptable similaire au droit comptable d'un pays. Dans ce contexte, diverses méthodes de comparaison, évoquées par B. Jaluzot (2005), se distinguent :

- **L'approche descriptive** : Limitée à l'étude de la loi, cette méthode a été écartée en raison de sa portée restreinte, comme l'ont également souligné d'autres auteurs tels que P. Legrand (1996).

- **L'approche évolutionniste** : Inspirée des théories darwinistes, elle a été abandonnée en raison de la reconnaissance que les sociétés évoluent de manière distincte, conformément aux travaux de E. Tylor (1871) sur le relativisme culturel.

- **L'approche conceptuelle** : Succédant à l'approche descriptive, elle se concentre sur l'étude de notions ou d'institutions de systèmes différents. Bien qu'amplement utilisée, cette approche présente des inconvénients liés à d'éventuelles fausses correspondances entre les notions, comme noté par R. Pound (1909).

- **L'approche fonctionnelle** : Le comparatiste, selon les observations de M. Derathé (1969), analyse la fonction occupée par la norme et sa capacité à remplir son rôle. Cette méthode explore les institutions, leurs rôles et leurs objectifs.

- **L'approche factuelle** : Visant à généraliser des éléments identiques liés à des situations concrètes, cette approche est parfois considérée comme une extension de l'approche fonctionnelle, une idée partagée par A. Lalande (1928).

- **L'approche contextualiste ou culturelle** : Étudiant le droit en tenant compte de facteurs environnementaux, cette approche, préconisée par F. Bartolus (1314-1357), vise à rendre compte de la complexité du phénomène juridique en dépassant une approche exclusive basée uniquement sur les textes.

3. Distinction Entre les Immobilisations Corporelles et les Stocks dans le Dispositif Comptable Marocain

Le dispositif comptable marocain (CGNC) établit une distinction claire entre les immobilisations corporelles et les stocks. Les immobilisations corporelles sont des actifs à moyen et long terme destinés à l'utilisation dans la production, la prestation de services, la location ou des fins administratives. En revanche, les stocks sont des actifs courants conçus pour être vendus dans le cadre de l'activité normale de l'entreprise. Cette distinction est essentielle en comptabilité en raison des différences dans leur gestion, évaluation et comptabilisation. Le respect de cette distinction garantit des informations financières précises et transparentes, essentielles pour les parties prenantes telles que les investisseurs, les créanciers et la direction des entreprises au Maroc.

Incontestablement, Le CNGC établit une distinction nette entre les immobilisations et les stocks. Cependant, la spécificité des actifs biologiques (biens vivants) n'est pas prise en compte dans le fonctionnement des comptes du plan comptable. Ces derniers sont souvent abondants et peuvent être régulièrement renouvelés. Prenez par exemple les animaux producteurs, comme les vaches. Elles représentent une ressource naturelle précieuse pour l'entreprise, qu'il s'agisse de les considérer comme des appareils producteurs du lait ou comme de jeunes animaux destinés à la chair. En même temps, elles sont aussi des out put, que ce soit en termes de la quantité de viande qu'elles fournissent lors de leur réforme, ou du fait qu'il existe toujours une demande pour cette viande issue des animaux réformés.

Pour normaliser la comptabilisation de ces actifs vivants, les instances marocaines (CNC), ont commencé à penser à un cadre comptable spécifique pour le secteur agricole en lancement d'un plan comptable pour les coopératives et les Office Régionaux de Mise en Valeur Agricole (ORMVA), il a été considéré comme un pas en avant pour améliorer le traitement comptable des opérateurs agricole.

3.1. Synthèse des Pratiques Comptables Adoptées par les Entreprises agricole nationale

Chaque entreprise adopte ses propres pratiques en matière de classification, comptabilisation et évaluation des actifs biologiques, en l'absence de normes comptables spécifiques régissant la comptabilisation de ces actifs. Cela conduit à une diversité de pratiques comptables d'une entreprise à l'autre, ce qui pose des défis en termes de comparaison spatiale et temporelle entre les entreprises, notamment dans le cadre du Plan Comptable Agricole.

Pour illustrer ces dissemblances dans la comptabilisation des actifs vivants agricoles, observons un aperçu de ces variations, en nous basant sur les pratiques observées au sein de certaines entreprises à vocation agricole. Il est évident que ce domaine présente une grande variété de pratiques en ce qui concerne la comptabilisation et la présentation de l'information financière.

Dans ce contexte, les actifs biologiques productifs peuvent être classés soit en stocks, soit en immobilisations, avec ou sans comptabilisation de dotations aux amortissements. En ce qui concerne les actifs biologiques productifs, de nombreux comptables ont entièrement écarté des principes comptables traditionnels.

La standardisation et la normalisation des pratiques comptables de valorisation et de présentation des états de synthèse dans le secteur agricole pourraient donc être bénéfiques pour l'ensemble de l'industrie. Car l'adoption de normes de présentation de l'information offre des avantages concrets, notamment une présentation plus objective et fiable du résultat des activités des entreprises, ainsi que l'éventualité de comparer ces résultats avec ceux d'autres exploitations agricoles.

Un résumé des pratiques comptables utilisées par certaines entreprises marocaines révèle plusieurs tendances et spécificités :

- **Classification des Biens Vivants**

Dans certaines entreprises marocaines, il est courant de classer les animaux reproducteurs et les plantations pérennes sous la catégorie "autres immobilisations corporelles". Cependant, cette classification ne reflète pas toujours la nature spécifique de ces actifs, ce qui peut rendre difficile le suivi des opérations agricoles, et la connaissance de la catégorie d'espèces comptabilisées.

- **Comptabilisation des Opérations Agricoles**

Les entreprises marocaines font face à un défi en ce qui concerne la comptabilisation des opérations agricoles. Le compte de stock prévu dans le cadre du plan comptable ne permet pas toujours de rendre compte de manière précise des mouvements comptables associés aux activités agricoles. Cela soulève la nécessité de revoir les pratiques comptables pour mieux refléter la réalité des opérations agricoles pour donner une image claire et précises des informations financières.

- **Réflexions pour une Meilleure Comptabilisation**

Les entreprises au Maroc pourraient bénéficier de la création d'une architecture de comptes spécifiques répartis en catégorie homogène, appelées classes spécifiques pour la branche d'agriculture, contenant une classe dédiée pour les biens vivants, tels que les animaux reproducteurs, ainsi que pour les plantations pérennes. Cela permettrait une comptabilisation plus précise des opérations liées à ces actifs tout en respectant les normes comptables en vigueur (CGNC).

En résumé, certaines entreprises marocaines rencontrent des défis en ce qui concerne la comptabilisation des biens vivants et des opérations agricoles en raison de la classification actuelle et des comptes prévus dans le plan comptable. Il peut s'avérer avantageux de revoir ces pratiques comptables et les comparer avec les normes internationales pour mieux classer, évaluer et comptabiliser ces actifs biologiques.

3.2. Les méthodes employées à l'échelle internationale

Nous observerons dans l'ordre l'agora de la comptabilité en France, la comptabilité agricole en Belgique, le système de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA), ainsi que celle des normes comptables internationales (IAS).

3.2.1. Le dispositif de la comptabilité agricole en France

En ce qui concerne la terminologie comptable des actifs biologiques agricoles, les concepteurs du plan comptable agricole français ont établi une distinction majeure entre deux grandes catégories : la famille des animaux et la famille des végétaux.

3.2.1.1. La catégorie des actifs liée aux animaux

La catégorie des actifs liée aux animaux a été scindée en trois catégories principales, selon Philippe Salvetti (2007) :

- La catégorie des animaux producteurs de biens, ce qui signifie qu'ils génèrent des produits tels que le lait ou de jeunes animaux.
- La catégorie des animaux affectés à la vente.
- La catégorie des animaux producteurs de services.

À propos de la catégorie des végétaux, elle englobe deux grandes familles distinctes : les plantations activées c'est-à-dire des plantations pérennes et les plantations non immobilisées ou bien circulantes. Dans les sections suivantes, nous exposerons l'approche comptable

recommandée par le plan comptable agricole français pour chaque espèce au sein de ces deux familles de biens vivants agricoles.

- **Catégorie des animaux producteurs de biens** ; englobent des actifs qui génèrent des produits tels que le lait ou de jeunes animaux, comme les vaches laitières, les brebis mères, les chèvres, etc. Ils se caractérisent par une durée de vie supérieure à deux ans, comme indiqué par Carles (2004). Il est important de noter que ce critère de longévité conduit à exclure les catégories d'actifs vivants de petites espèces tels que les poules pondeuses ou d'autres volailles, qui ont une durée de vie productive relativement courte.

Il existe deux modalités de traitement des animaux reproducteurs dans les pratiques comptables adoptées par le plan comptable Français conformément à Carles (2004) :

Modalité de traitement classique : Cette approche assimile les animaux reproducteurs aux immobilisations corporelles, les rayonnants en dehors des biens vivants agricoles.

Modalité dite simplifiée : Cette méthode mérite une analyse approfondie. Selon cette approche : Au cours de l'exercice, les achats et les ventes d'animaux reproducteurs adultes sont traités comme des stocks. Ils sont enregistrés dans les comptes de gestion des classes 6 et 7, similaires à d'autres stocks tels que les approvisionnements ou les produits. Les variations d'inventaire sont traitées comme des variations de stocks entre le début et la fin de l'exercice, influençant les comptes de produits et de charges.

Pour le bilan, cette approche privilégie la classification en tant qu'immobilisations animales (classe 2), que ce soient les animaux reproducteurs adultes ou les futurs reproducteurs, comme les jeunes visent au renouvellement, conformément à la description de Carles (2004).

- **Catégorie des animaux destinés au marché**, en particulier les animaux de petites espèces et les jeunes animaux des grandes espèces prévus pour la vente. Deux catégories comptables distinctes sont établies en fonction de la durée du cycle de production associé.

Les animaux ayant un cycle de production long (c'est-à-dire, un cycle de fabrication dépassant deux ans dans l'entreprise) ainsi que les animaux des grandes espèces dont l'objectif final est incertain sont classés dans les comptes de stocks en tant qu'animaux à cycle long, en mettant en avant leur destination pour la vente.

D'un autre côté, les animaux destinés à être vendus avec une durée de production moins de deux ans. Bien qu'ils ne soient pas initialement destinés à la vente, comme c'est le cas des poules pondeuses ou des lapins mères, ils sont tout de même classés en tant qu'animaux circulants (actifs circulant) dans les stocks.

- **Catégorie des animaux producteurs de services**. Cette catégorie comprend un large éventail d'animaux, car ils sont capables de fournir une diversité de services. Cela englobe des animaux de trait, de course, de selle, de garde, et d'autres types d'animaux. Ces animaux ont la capacité de rester dans l'entreprise sur une longue période pour fournir des services. En raison de leur présence durable, ils sont considérés comme des actifs immobilisés. Par conséquent, les mécanismes de comptabilisation qui s'appliquent à eux sont les mêmes que celles utilisées pour les immobilisations corporelles traditionnelles.

3.2.1.2. La catégorie des actifs végétaux

Les pratiques comptables afférentes aux plantations sont définies par le plan comptable agricole français comme suit :

Conformément aux directives de Salvetti (2007), Les plantations pérennes comprennent les cultures destinées à rester en place généralement pendant plusieurs années, comme les vignes et les vergers. Elles sont classées soit en tant qu'immobilisations corporelles en cours tant qu'elles ne produisent pas un volume de production minimal, soit en tant qu'immobilisations corporelles lorsqu'elles sont en pleine production

Conformément aux directives du Ministère de l'Agriculture et de l'Alimentation (2017), les végétaux qui font partie intégrante du cycle d'exploitation de l'entreprise agricole et sont

exclusivement destinés à être vendus à la fin d'un processus de production sont considérés comme stocks des produits finis ou bien des en cours sous forme des plantations non immobilisées.

On distingue entre les plantes pérennes, qui sont destinées à être récoltées à la fin d'un cycle de production d'une durée supérieure à deux ans, et les plantes circulantes, qui sont destinées à être récoltées à la fin d'un cycle de production inférieur ou égal à deux ans.

3.2.1.3. Examen critique des deux catégories en France

Biens que l'analyse et le traitement comptable pour la famille des végétaux et les animaux fournissant des services ne semble pas soulever de problèmes particuliers, la situation diffère en ce qui concerne le traitement recommandé pour classer les animaux producteurs de biens et ceux destinés à la vente dans les comptes annuels du bilan.

Tableau n°1 : Examen critique des deux catégories (Simplifiée et Classique)

Méthodes	Simplifiée	Classique
Traitement comptable de l'actif biologique	Traite les animaux de manière plus uniforme Les achats et les ventes d'animaux reproducteurs adultes sont traités comme des stocks. Les variations d'inventaire sont traitées comme des variations de stocks entre le début et la fin de l'exercice, influençant les comptes de produits et de charges.	Traite les animaux reproducteurs de la même manière que les immobilisations corporelles. Un actif animal jeune peut changer de catégorie comptable plusieurs fois au cours de son cycle de vie (stock puis immobilisation en cours ensuite immobilisations corporelles en revenant comme stock)
Avantages	<ul style="list-style-type: none"> - Réduisant le nombre d'écritures comptables nécessaires aux traitements des animaux - Facilite la lecture du compte de produits et charges - La comptabilisation des ventes d'animaux, en les regroupant de manière plus homogène dans le résultat courant. Cela peut rendre l'analyse financière de l'entreprise plus transparente et plus facile à interpréter. 	Pour le bilan, cette approche privilégie la classification en tant qu'immobilisations animales (classe 2), que ce soient les animaux reproducteurs adultes ou les futurs reproducteurs, comme les jeunes visent au renouvellement, conformément à la description de Carles (2004).
Limités	Comporte un inconvénient important lorsque la variation de stock joue un rôle significatif dans la formation du résultat, la valeur unitaire des animaux dans le stock final est supérieure à celle du stock initial, ce qui signifie que le résultat inclut un profit d'inflation non encore réalisé. Cela va à l'encontre du principe de prudence comptable (Carles, 2004),	Cette transition d'une catégorie comptable à une autre entraîne plusieurs écritures comptables : source de complexité et d'asymétrie d'information au niveau de la comptabilisation des actifs Animales.

Source : Auteur

3.2.2. La position de la comptabilité agricole belge

La comptabilité agricole belge présente une approche spécifique en ce qui concerne la classification des biens vivants agricoles. Elle repose sur des principes comptables spécifiques qui diffèrent de ceux de la comptabilité générale. La classification des actifs vivants agricoles en Belgique est basée sur des critères tels que le cycle de production, la durée de vie, et l'objectif de l'entreprise agricole.

En Belgique, les biens vivants agricoles sont généralement classés en trois catégories principales :

Les biens vivants destinés à la vente : Il s'agit des animaux et des cultures qui sont spécifiquement élevés ou cultivés en vue de leur vente. Ils sont généralement traités comme des stocks et sont évalués au coût ou à la valeur nette de réalisation, selon le principe de prudence.

- Les biens vivants à cycle court : Cette catégorie comprend les biens vivants qui ont un cycle de production court, généralement inférieur à un an. Ils sont également traités comme des stocks et évalués de la même manière que les biens destinés à la vente.

- Les biens vivants à cycle long : Cette catégorie englobe les biens vivants qui ont un cycle de production plus long, généralement supérieur à un an. Ils sont considérés comme des immobilisations corporelles et sont évalués au coût, puis dépréciés si leur valeur diminue.

La commission des normes comptables en Belgique a étudié les problématiques liées à la classification des actifs dans la comptabilité et les comptes annuels. Sa démarche est appuyée sur le principe énoncé à l'article 15 de la quatrième directive, qui stipule que les éléments du patrimoine doivent être classés en fonction de leur destination, que ce soit parmi les actifs immobilisés ou les actifs circulants. Les actifs immobilisés sont définis comme ceux destinés à contribuer de manière durable à l'activité de l'entreprise.

En effet, la commission a établi une distinction entre les animaux élevés principalement en vue de leur vente à un stade spécifique de leur développement et les animaux élevés principalement pour leurs produits. Dans le premier cas, les animaux destinés à la vente sont traités comme des stocks au niveau de l'actif circulant. Dans le second cas, les animaux de reproduction sont classés en tant qu'immobilisations corporelles, et leur coût de revient est amorti progressivement dans le compte des produits et des charges, en prenant en compte, si nécessaire, la valeur résiduelle.

La commission n'a pas émis de position quant à la notion de courte durée d'utilité des animaux en tant que biens de production, mais elle propose la considération d'une période d'un an à des fins de classification dans ce cas. Cette approche vise à apporter une clarification quant à la classification des actifs en fonction de leur rôle au sein de l'entreprise et à harmoniser la comptabilité agricole belge avec les principes comptables généraux.

La comptabilité agricole belge tient compte de la nature spécifique des activités agricoles, où les biens vivants jouent un rôle central. Cette approche permet de mieux refléter la réalité économique des exploitations agricoles et de fournir des informations financières pertinentes pour les agriculteurs, les investisseurs et les parties prenantes.

3.2.3. Système OHADA et la distinction entre les immobilisations et les stocks

Le système OHADA (Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires) est une organisation qui vise à harmoniser les lois commerciales et le droit des affaires dans les pays d'Afrique de l'Ouest et du Centre. En ce qui concerne la taxinomie des immobilisations par rapport aux stocks, le système OHADA a également établi des directives pour les entreprises qui relèvent de sa juridiction.

Conformément au système OHADA, la terminologie des actifs entre les stocks et les immobilisations est basée sur la notion de durée d'utilisation probable dans l'entreprise. Les actifs qui sont destinés à être utilisés de manière durable dans l'entreprise sont classés en tant qu'immobilisations. Ces actifs ont une durée de vie utile prévue au-delà de l'exercice comptable en cours.

En revanche, les actifs destinés à être vendus, consommés ou convertis en trésorerie dans le cadre de l'exploitation courante de l'entreprise sont classés en tant que stocks. Les stocks sont des actifs dont la durée d'utilisation est généralement inférieure à un an et qui sont destinés à être écoulés dans le cycle d'exploitation normal de l'entreprise.

Le système OHADA a pour objectif de fournir des directives comptables cohérentes et harmonisées pour les entreprises de la région, facilitant ainsi la comparabilité des états financiers et la gestion comptable. Cette classification des actifs en fonction de leur durée d'utilisation contribue à une meilleure présentation des états financiers conformément aux normes comptables internationales.

Le plan comptable pour les immobilisations animales : il s'agit d'actifs destinés à être utilisés de manière durable dans l'entreprise et comprenant les catégories suivantes : Les animaux de trait, les animaux reproducteurs et les animaux de garde

Ces actifs ne sont pas entièrement consommés dès leur premier usage, et leur durée d'utilisation prévue est généralement supérieure à un an. Toutefois, des biens de faible valeur ou à une consommation très rapide peuvent être considérés comme entièrement consommés au cours de leur mise en service et ne doivent pas être classés parmi les immobilisations. Les animaux acquis ou élevés en vue de leur commercialisation sont quant à eux considérés comme faisant partie des stocks.

3.2.4. Situation des normes comptables internationales IAS

- La norme IAS 16

L'objectif de cette norme est de réglementer la manière dont les actifs corporels d'exploitation sont comptabilisés et évalués sur leur durée de vie. Elle exige que les composants d'un actif immobilisé soient traités individuellement s'ils ont des durées d'utilité différentes. De plus, elle autorise l'option de réévaluation des actifs comme une alternative à la méthode du coût historique.

La norme IAS 16 est applicable à tous les actifs corporels d'exploitation, à l'exception des catégories suivantes :

- Les actifs biologiques liés à l'activité agricole (pour lesquels la norme IAS 41 "Agriculture" s'applique).
- Les droits miniers, la prospection et l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et d'autres ressources similaires non renouvelables (ceux-ci relèveront de la future norme "Industries extractives").

Cependant, la norme IAS 16 s'applique aux actifs corporels utilisés pour le développement ou la maintenance des activités ou des actifs mentionnés ci-dessus, à condition qu'ils soient distincts de ces activités ou actifs.

Les critères de comptabilisation selon la norme IAS 16 sont les suivants :

Une immobilisation corporelle doit être comptabilisée en tant qu'actif si les deux conditions générales de reconnaissance des actifs sont satisfaites :

- Il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs associés à cet actif.
- Le coût de l'actif, ou sa juste valeur s'il est réévalué, peut-être mesuré de manière fiable.

Pour les biens de faible valeur, il est possible de les regrouper en fonction de leur nature homogène et de les traiter de manière globale (par exemple, le mobilier de bureau).

- La norme IAS 2

La norme IAS 02 traite de la valorisation des actifs destinés à être vendus dans le cours normal de l'activité. Elle établit des directives concernant les coûts à inclure dans les stocks, les coûts à comptabiliser en charges, l'évaluation des provisions liées aux stocks, et les méthodes de valorisation des stocks. Son objectif est de garantir que les entreprises ne surévaluent pas leurs stocks pour améliorer leurs résultats financiers ni ne les sous-évaluent pour constituer des réserves.

La norme IAS 02 s'applique aux stocks, qu'elle définit comme des actifs destinés à être vendus dans le cours normal de l'activité et qui peuvent se présenter sous forme de produits en cours de production ou de matières premières et fournitures devant être consommées dans le processus de production. Elle ne s'applique pas aux actifs suivants :

- Les stocks en cours de production dans le cadre de contrats de construction (traités selon la norme IAS 11).
- Les instruments financiers (régis par la norme IAS 39).
- Les pièces de rechange et les stocks de sécurité utilisés sur une période de plus d'un an et devant être immobilisés (conformément à la norme IAS 16).
- Les actifs biologiques (réglementés par la norme IAS 41).

Dans le contexte de l'harmonisation des dispositions du plan comptable général français avec l'adoption des normes internationales, le Comité de la réglementation comptable a adopté une définition similaire de l'immobilisation. Ainsi, le règlement n°2004-06 du 23 novembre 2004, portant sur la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, précise dans son article 211-1 que l'immobilisation corporelle est un actif physique détenu dans le but d'être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, d'être loué à des tiers, ou à des fins de gestion interne, et dont l'entité prévoit qu'il sera utilisé au-delà de l'exercice en cours.

- La norme IAS 41

Un actif biologique doit être évalué lors de la comptabilisation initiale, et à chaque date de clôture, à sa juste valeur diminuée des coûts estimés jusqu'au point de vente. Ces derniers sont constitués par les commissions aux intermédiaires et aux négociants, par les montants prélevés par les agences Réglementaires ou les Bourses de matières premières, ainsi que par les droits et taxes de transfert.

La production agricole récoltée à partir des actifs biologiques d'une entreprise doit être évaluée à sa juste valeur diminuée des coûts estimés jusqu'au point de vente, au moment de la récolte. Cette évaluation correspond au coût à cette date selon la Norme IAS 2 « Stocks ».

Le transport et les autres coûts nécessaires à la mise des actifs sur le marché sont exclus des coûts estimés jusqu'au point de vente, car ils sont déjà intégrés dans le calcul de la juste valeur. En effet, celle-ci est égale à la valeur de marché, moins les coûts de transport et autres coûts nécessaires à la mise sur le marché des actifs. La Norme IAS 41 présume qu'il est toujours possible de déterminer la juste valeur d'un actif biologique de façon fiable. Cette présomption peut être réfutée lors de la comptabilisation initiale. Dans ce cas, le coût amorti se substitue à la juste valeur.

4. Les postulats de valorisations des actifs biologiques au Maroc et à l'international

4.1. Les mesures du CGNC relatives à la valorisation des actifs biologiques agricoles

Les dispositions du Code Général de Normalisation Comptable (CNC) définissent trois formes de valeur : la valeur d'entrée, la valeur actuelle et la valeur comptable nette.

Valeur d'entrée : La valeur d'entrée d'un élément d'actif représente le coût d'acquisition pour les biens achetés ou le coût de production pour les biens fabriqués. En d'autres termes, il s'agit du montant initial déboursé pour acquérir ou produire un actif.

Valeur actuelle : La valeur actuelle d'un élément du patrimoine est une valeur estimée à une date donnée, basée sur les conditions actuelles du marché et sur l'utilité économique que l'actif offre à l'entreprise. Cette valeur est sujette à des estimations et des évaluations et reflète la valeur intrinsèque de l'actif au moment de l'évaluation.

Valeur comptable nette : La valeur comptable nette, telle qu'elle est inscrite au bilan, correspond à la valeur d'entrée initiale de l'actif, ajustée le cas échéant pour tenir compte du principe de prudence et pour la comparer à la valeur actuelle. Cela signifie que la valeur comptable nette peut être réduite si une dépréciation est nécessaire pour refléter une perte potentielle de valeur de l'actif.

Ces concepts de valeur sont essentiels en comptabilité pour évaluer les actifs de l'entreprise, tenir compte des changements de valeur au fil du temps et présenter une image fidèle de la situation financière de l'entreprise dans ses états financiers. Ils aident à établir la juste valeur des actifs et à garantir la prudence dans l'évaluation de la valeur des actifs, ce qui est important pour une comptabilité transparente et précise.

Les défis spécifiques associés à la valorisation des actifs biologiques agricoles, en particulier en raison de la complexité du calcul du coût de production et des spécificités du secteur agricole. Le Code Général de Normalisation Comptable (CGNC) prévoit des méthodes alternatives pour la valorisation des actifs dans des cas exceptionnels où le coût d'achat ou le coût de production ne peuvent pas être calculés de manière fiable.

Les méthodes alternatives proposées par le CGNC comprennent

Coût d'achat ou de production d'équivalents : La valeur d'entrée peut être déterminée en utilisant le coût d'achat ou de production constaté ou estimé pour des biens équivalents à une date aussi proche que possible de la date d'entrée. Cette méthode suppose que des informations comparables sont disponibles.

Prix de vente estimé sous déduction d'une marge normale : Une autre option est d'utiliser le prix de vente estimé à la date du bilan, en déduisant une marge normale sur le coût d'acquisition ou de production. Cela peut être une solution lorsque d'autres méthodes ne sont pas applicables. Cependant, comme vous l'avez souligné, cela peut être difficile à estimer en raison de l'absence d'un marché actif pour les biens vivants agricoles et des risques associés à l'agriculture.

Cependant, le CGNC précise que dans des circonstances exceptionnelles où il devient impossible de calculer le coût d'achat ou le coût de production, la valeur d'entrée est déterminée comme suit :

- Elle est équivalente au coût d'achat ou au coût de production des biens similaires dans l'entreprise, constaté ou estimé à une date aussi proche que possible de la date d'entrée.
- À défaut de ces données, elle est évaluée en se basant sur le prix de vente estimé à la date du bilan, avec une déduction d'une marge normale sur le coût d'acquisition ou le coût de production, comme indiqué dans le Bulletin CNC n° 18 de 1986.

De plus, le CGNC spécifie, dans le titre II de son chapitre II, les méthodes d'évaluation à appliquer pour chaque poste du bilan lors de l'entrée, de l'inventaire, et de l'arrêté des comptes. Néanmoins, les opérations agricoles se caractérisent par des défis particuliers. Le calcul du coût de production s'avère complexe et ardu à réaliser dans le contexte de l'agriculture, en particulier pour des situations concrètes. Une difficulté supplémentaire réside dans la répartition des charges indirectes, ce qui souligne l'importance de mettre en place une comptabilité analytique pour simplifier cette répartition.

Dans des cas exceptionnels où il est impossible de déterminer le coût de production ou d'achat, le CGNC autorise l'utilisation de comparaisons avec des entreprises du même secteur pour obtenir des références concernant le coût de production (selon le Bulletin CNC n° 18 de 1986). Cependant, en pratique, obtenir ces informations auprès d'entreprises opérant dans le même secteur s'avère souvent difficile.

La troisième option recommandée par le CGNC pour calculer le coût de production consiste à estimer le prix de vente à la date du bilan, en déduisant une marge normale sur le coût d'acquisition ou de production. Cependant, cette méthode présente des limitations, notamment en raison de l'absence d'un marché actif pour les biens vivants, de la difficulté à estimer de

manière fiable la valeur du marché, et de l'influence de divers éléments de risque tels que les fluctuations des prix, les pertes dues à des parasites, des maladies, la mortalité ou la détérioration de la qualité. En présence de l'un ou de plusieurs de ces risques à la date du bilan, cette option devient sujette à des remises en question.

Il convient donc de se demander quelle méthode de valorisation des biens vivants agricoles convient le mieux au secteur agricole. Pour répondre à cette question fondamentale, nous allons d'abord examiner les pratiques couramment employées par les entreprises marocaines, en mettant en évidence leurs limites, puis nous aborderons les méthodes recommandées à l'échelle internationale.

À la suite de notre étude, nous allons suggérer les méthodes de valorisation appropriées pour les biens vivants agricoles, en tenant compte de la nature spécifique de l'activité agricole. Les biens vivants agricoles comprennent l'ensemble des animaux et des plantes impliqués dans l'activité de production de l'exploitation, que ce soit en tant qu'actifs immobilisés ou en cours de production. Les produits finis ne sont pas inclus. Nous allons examiner leur classification technique et leurs caractéristiques respectives.

D'un point de vue technique, les actifs biologiques agricoles peuvent être divisés en deux grandes catégories : la production végétale et la production animale.

Les actifs végétaux au Maroc est diversifiée, englobant les grandes cultures (céréales, oléagineux, protéagineux et certains légumes), le maraîchage, l'arboriculture fruitière, la viticulture, la floriculture, l'horticulture, etc. Les principales filières agricoles marocaines comprennent les céréales, les légumineuses, les cultures sucrières, les agrumes, les oliviers, les cultures maraîchères et les cultures oléagineuses.

En ce qui concerne la production animale, elle se caractérise par une grande diversité d'espèces d'animaux d'élevage, notamment le bétail (bovins, ovins, caprins, équidés, camélidés), la basse-cour (aviculture, comme les poules, les dindes, les canards) et les animaux aquatiques (pisciculture, élevage de crustacés, élevage de mollusques). Au Maroc, la production animale est principalement axée sur le bétail bovin, ovin et avicole.

La comptabilisation des végétaux dans les bilans ne pose généralement pas de problèmes particuliers, mais la situation est différente pour les animaux. En effet, les opérations liées aux animaux sont spécifiques en raison de leur croissance, de leur évolution potentielle, de leur rôle changeant dans l'entreprise (commercialisation ou utilisation continue pour la production de lait ou de viande). Cela peut conduire à les classer comme des actifs immobilisés ou des stocks, en fonction de leur destination prévue. Cependant, l'incertitude entourant leur destination rend leur comptabilisation plus complexe.

De plus, la valorisation des actifs biologiques agricoles, en particulier des animaux dont la valeur évolue en fonction de leur croissance, pose un défi. En l'absence de comptabilité analytique exhaustive dans le secteur agricole, déterminer le coût de production peut être problématique. Diverses méthodes d'évaluation sont utilisées, sans qu'aucune norme ne prévale, ce qui rend difficile la comparaison des bilans établis à partir de critères d'évaluation variés.

En résumé, l'évaluation des actifs biologiques agricoles, que ce soit à l'entrée, lors de l'inventaire, est complexe en raison de ces particularités, ce qui soulève la question de l'adoption d'une règle d'évaluation approximative pour améliorer la comparabilité des états comptables.

4.2. Les mesures utilisées à l'échelle internationale

4.2.1. La position française

Selon les dispositions énoncées dans le plan comptable agricole français (Mémento pratique – Agriculture 2009/2010), les étapes de détermination du coût de production et de la valeur à l'inventaire (valeur vénale) se présentent comme suit

Le cout de production

La détermination du coût de production des biens vivants dans le cadre du plan comptable agricole français suit plusieurs modalités, en fonction des ressources disponibles pour l'entreprise.

Les entreprises agricoles qui tiennent une comptabilité analytique calculent le coût de production dans les comptes pertinents.

Les entreprises qui ne tiennent pas de comptabilité analytique déterminent le coût de production en utilisant des méthodes statistiques, notamment en appliquant des barèmes standards.

Dans les cas exceptionnels où il est impossible de calculer le coût de production des biens vivants en stocks ou en immobilisations par les méthodes précédentes, une autre méthode peut être appliquée.

Les biens vivants en stocks et en immobilisations sont évalués en appliquant un abattement forfaitaire sur le prix de vente à la date de clôture de l'exercice, correspondant à la marge pratiquée par l'entreprise par catégorie de biens.

La valeur d'inventaire

En ce qui concerne la valeur d'inventaire, deux distinctions sont à faire :

- Pour les actifs vivants immobilisés amortissables, leur valeur d'inventaire est égale à la valeur comptable nette.
- Pour les autres actifs vivants agricoles, tels que les animaux, leur valeur vénale à la date de l'inventaire est estimée en fonction de la valeur de réalisation nette. Celle-ci équivaut au prix de marché de vente, déduction faite des frais restant à supporter pour parvenir à la réalisation.

Ces modalités de détermination du coût de production et de la valeur à l'inventaire sont conformes au plan comptable agricole français, offrant une flexibilité aux entreprises agricoles pour choisir la méthode qui convient le mieux à leur situation, en fonction de leurs capacités de comptabilité analytique ou de la disponibilité de données statistiques.

4.2.2. Cadre comptable de la normalisation internationale IAS

La norme IAS 41 énonce diverses directives en matière de comptabilité pour la gestion des actifs biologiques tout au long de leur cycle de croissance, de dégénérescence, de production et de procréation, ainsi que pour l'évaluation initiale des produits agricoles au moment de la récolte. Cette norme exige que les actifs biologiques soient évalués à leur juste valeur, ajustée pour refléter les coûts estimés au point de vente, depuis leur première inscription comptable jusqu'à la récolte, à moins que la juste valeur ne puisse être déterminée de manière fiable au moment de l'inscription initiale. Il est généralement présumé que la juste valeur des actifs biologiques peut être évaluée de manière fiable, sauf en cas d'indisponibilité de prix ou de valeurs de marché pour un actif biologique lors de l'inscription initiale, et lorsque d'autres méthodes d'évaluation de la juste valeur sont considérées comme peu fiables. Dans de telles circonstances, la norme IAS 41 exige que l'entreprise évalue cet actif biologique à son coût diminué des amortissements cumulés et des pertes de valeur cumulées. Une fois que la juste valeur de cet actif biologique devient évaluable de manière fiable, l'entreprise doit l'évaluer à sa juste valeur, ajustée pour refléter les coûts estimés au point de vente. En tout état de cause, la production agricole doit être évaluée au moment de la récolte à sa juste valeur, ajustée pour refléter les coûts estimés au point de vente (CARLES, 2004).

5. Vision critique pour la norme IAS 41

La méthode de valorisation préconisée par l'IAS 41, qui consiste à évaluer les actifs biologiques à leur juste valeur diminuée des coûts au point de vente estimés, n'est pas sans critique.

Une délégation de l'Autorité des Normes Comptables a participé à la réunion des organismes de normalisation comptable nationaux les 24 et 25 mars 2011 à New York. L'ANC a exprimé son soutien au projet de révision de la norme IAS 41 sur l'agriculture initié par son homologue malaisien. Ce projet proposerait que les actifs biologiques suivent les principes d'évaluation de la norme IAS 16 relative aux immobilisations corporelles.

Tableau n°2 : Vision critique pour la norme IAS 41

Critique	Explication
Complexité	La méthode de la juste valeur au sens de l'IAS 41 peut être complexe à mettre en œuvre en raison de la nécessité d'estimer les coûts au point de vente, ainsi que de l'évaluation continue des actifs biologiques
Sensibilité aux fluctuations de marché	L'évaluation à la juste valeur peut rendre les états financiers sensibles aux fluctuations du marché. Les variations des prix de marché peuvent entraîner des variations significatives dans la juste valeur des actifs biologiques, ce qui peut affecter la stabilité des états financiers.
Manque de fiabilité	L'évaluation à la juste valeur suppose souvent que des prix de marché ou des valeurs comparables sont disponibles. Cependant, dans certains cas, ces données peuvent ne pas être disponibles, ce qui oblige à utiliser des estimations subjectives, ce qui peut être source d'incertitude.
Impact sur la gestion à long terme	Les entreprises peuvent être incitées à prendre des décisions de gestion axées sur la maximisation de la juste valeur à court terme, au détriment de la durabilité à long terme des actifs biologiques.
Complexité comptable	La comptabilisation des actifs biologiques selon l'IAS 41 peut être difficile à comprendre pour les parties prenantes qui ne sont pas familières avec cette norme, ce qui peut compliquer la communication financière.
Incohérences entre les secteurs	La méthode de valorisation au sens de l'IAS 41 peut entraîner des incohérences entre les différentes industries, car les conditions de marché et les coûts au point de vente varient considérablement d'un secteur à l'autre.

Source : Auteur

En guise de conclusion, la méthode de valorisation au sens de l'IAS 41 présente des avantages, notamment une meilleure transparence et une conformité aux normes internationales, mais elle suscite également des préoccupations quant à sa complexité, sa sensibilité aux fluctuations de marché et son impact sur la gestion à long terme des actifs biologiques.

6. Conclusion

Afin de gérer correctement les opérations liées aux animaux dans une exploitation d'élevage, plusieurs décisions de gestion doivent être prises. La première consiste à classer adéquatement les animaux en fonction de leur utilisation prévue. Il est également essentiel de résoudre les problèmes liés à l'évaluation des animaux, ainsi que de gérer les aspects liés aux naissances, aux pertes et à la croissance des animaux.

Si les animaux sont considérés comme de véritables moyens de production au sein de l'entreprise, ils doivent être traités comme des immobilisations, tout comme les autres équipements. En revanche, s'ils sont destinés à être rapidement commercialisés, ils sont assimilés à des produits de l'entreprise. Ces choix ont des répercussions sur le calcul et le niveau des résultats de l'activité, ainsi que sur la manière d'établir les comptes de synthèse.

Pour permettre une gestion comptable appropriée de l'activité animale, une autre décision importante concerne la mise en place d'un suivi précis des événements spécifiques à l'élevage, grâce à un inventaire permanent agissant comme un tableau de bord.

Au Maroc, il s'agit de comprendre comment classer les actifs biologiques selon l'utilité car ceux-ci facilitent la comptabilisation et permet de distinguer entre ceux immobilisés et ceux stockés. Pour ce qui est de la valorisation, le coût historique ne reflète pas la réalité ou la vraie valeur de ces actifs puisque leurs valeurs augmentent selon la productivité, l'âge, etc.

Ailleurs, en France par exemple, là où il y a avance au niveau de la normalisation comptable, dans ce domaine via la création de plans comptables spécifiques, la classification et la valorisation sont de fait et aussi de droit.

Ainsi, il serait judicieux de rappeler que les meilleures normes comptables sont celles internationales IAS/IFRS. D'ailleurs, la norme IAS41 a été avancée en matière de valorisation ou d'évaluation des actifs biologiques suivant la méthode de la juste valeur. Ainsi, la séparation entre les actifs biologiques et le produit agricole est nette. Ce qui fait défaut dans le cas marocain. Le normalisateur au Maroc est donc interpellé pour réfléchir sur la convergence vers les normes internationales, surtout l'adoption de la norme IAS41 traitant la comptabilité des actifs biologiques.

Référence :

- (1). Ahsina, K. 2012. Implementing IAS-IFRS in the Moroccan context: an explanatory model. International
- (2). Asstour, M., 2009, "Le reporting du capital formation : Les normes comptables internationales, Supplément à la Revue Comptable et Financière, n° 3,.
- (3). Barbu E. et Piot C. 2012 "L'adoption des IAS / IFRS par les groupes français cotés. Volonté ou contrainte ?," Revue Française de Gestion, n°226
- (4). Benhayoun. I, et Marghich A (2018). *le cgnc et la norme ifrs pour pmes : etude comparative entre les principes, concepts, etats financiers et leurs el-ements*. Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, 2018./halshs-01918425/
- (5). Bouayad, A N & al. (2021) «la comptabilité agricole marocaine: étude comparative avec les pratiques comptables internationales», Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit «Volume 5 : Numéro 4» pp : 280 – 303
- (6). Bouchaïb, A. (2011), *Proposition de normalisation comptable des biens vivants agricoles, approches de diagnostic et pilotage des exploitations agricoles*, Mémoire d'expertise comptable.
- (7). Carles, R. (2004), *Comptes et résultats de l'entreprise agricole*, Éditions France Agricole, 1ère édition.
- (8). Chambers, R. J. (1966). *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, London u.a. 1966.
- (9). Chiapello, E., (2005). "Transformation des conventions comptables, transformation de la représentation de l'entreprise". In Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier, CAPRON. Ed. La Découverte
- (10). Colasse, B., (2004). "L'évolution récente du droit comptable", L'actualité comptable 2004, ENS Cachan.
- (11). Collen, P. (2003) : *Comptabilité générale et spécificités agricoles*, Éditions Lavoisier, 2^{ème} Ed.
- (12). El haddad. M., et Amzile. R. (2016). *La nouvelle norme comptable « IFRS pour PME »: Enquête sur son applicabilité aux PME marocaines*. International Journal of Innovation and Applied Studies. 11 (2). 429-436.
- (13). El boubekri, M. (2005), *L'Expert-comptable et les contrôles spécifiques dans les coopératives agricoles dérogeant à la règle de l'exclusivisme*. Mémoire d'expertise comptable.

- (14). El quartobi, A. (2013), *Référentiel IFRS : quel modèle de convergence pour le Maroc*, deuxième édition des assises de la profession comptable, Skhirat, Maroc.
- (15). Elatife, H., (2012), *Passage aux normes comptables internationales IAS/IFRS : Essai d'observation et de compréhension des choix effectués par les sociétés cotées à la Bourse des Valeurs de Casablanca*, Thèse de doctorat soutenue.
- (16). Es-sayeh. S (2019) «*La recherche sur les normes IFRS au Maroc : une revue de littérature* », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 9 : Juin 2019 / Volume 4 : numéro 1 » p: 41 - 59.
- (17). Giordano-Spring, S., Martinez, I. & Vidal, O. (2015). *Coûts historiques vs. justes valeurs pour mesurer le résultat comptable ?* Les arguments comparés des professionnels du chiffre. *Comptabilité Contrôle Audit*, 21, 119-148. <https://doi.org/10.3917/cca.213.0119>
- (18). Grandin, T. (2005). *Animals in Translation: Using the Mysteries of Autism to Decode Animal Behavior*. Scribner.
- (19). IASB. 2010. *Cadre conceptuel de l'information financière* publié par l'IASB en septembre 2010.
- (20). Jaluzot, B. (2005). *Méthodologie du droit comparé, Bilan et Perspectives*. Revue Internationale de Droit Comparé. 57 (1) 29-48.
- (21). Linnaeus, C. (1758). *Systema Naturae* (10th ed.). Holmiae [Stockholm]: Laurentius Salvius.
- (22). Margarit, A. (2021), *Comprendre et utiliser la comptabilité des exploitations agricoles*, Editions Educagri, 4ème édition.
- (23). Meyer, J. (1986) “*Social environments and organizational accounting*,” Accounting, organizations and society, Volume 11, n°4/5, p.345-356,
- (24). Nobes. C. (1992). *International Classification of Financial Reporting*, 2. ed., London/New York.
- (25). Obert, R. (2013). *Pratique des normes IFRS : Normes IFRS vs US GAAP*, Ed.5.
- (26). Pigé, B., et Paper X. (2009). *Normes comptables internationales et gouvernance des entreprises : Le sens des normes IFRS*, 2 ième édition EMS.,
- (27). REVIEW. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*. 7 (2). 538-561.
- (28). Ritter, U. (1997). *Vergleichende Volkswirtschaftslehre*, 2ème éd., München/Wien.
- (29). Salvetti, P. (2007), *Guide Comptable des exploitations agricoles*, liste et fonctionnement des comptes, 3ème édition, CER France, Editions Educagri 2007.
- (30). Teller, M., (2007). "*Les normes IFRS : vers un schisme juridique*", Bulletin Joly Bourse, Vol.06, n°155, pp.705 713.
- (31). 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.
- (32). Zaim, M., et al (2018). *L'adoption des normes IAS/IFRS au Maroc : réalité et perspectives*. Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit -ISSN: 2550-469X- Numéro 4 : Mars 2018