

LA NORME IAS 41 SUR L'AGRICULTURE

L'IAS 41 Agriculture⁽¹⁾ adoptée par l'IASB en décembre 2000 et applicable à partir du 1^{er} janvier 2003, prescrit le traitement comptable, la présentation des états financiers et les informations à fournir concernant l'activité agricole, non couverte jusqu'à sa publication par les autres normes comptables internationales.

La profession comptable libérale souhaite sensibiliser tous les professionnels du chiffre "vert" sur :

- les difficultés d'interprétation de cette norme et notamment les liens entre la norme IAS 41 et les autres normes,
- les notions de juste valeur, de marché, la présentation des états financiers, et l'incidence de la juste valeur sur le résultat global de l'entreprise agricole

Un groupe composé de confrères spécialisés dans le secteur agricole⁽²⁾ a présenté un aperçu de ses travaux lors du 60^e congrès de l'Ordre des experts-comptables de 2005. Il propose ici une synthèse de ses réflexions ainsi qu'une **première fiche pratique sur la viticulture permettant de passer du PCG français à la norme IAS 41 (en annexe).**

Une réunion avec la Compagnie nationale des commissaires aux comptes a permis de préciser, sans complètement les estimer, les divergences d'interprétation des nouveaux concepts.

Il n'appartient pas seulement au comité d'urgence du CNC ou à l'IFRIC de traiter les demandes d'interprétation. Nous avons, en tant que professionnels du chiffre, le devoir de :

- faire connaître nos difficultés pratiques,
- révéler les incidences sur la fiscalité actuelle,
- mesurer les conséquences de la mise en œuvre d'une telle réforme, au regard de la taille de l'entreprise.

Une séance de travail avec un groupe bordelais, composé d'experts-comptables et de directeurs financiers confrontés à l'application immédiate de la norme, a permis :

- de fixer des règles pratiques de travail pour les premières consolidations,

- de débattre sur les conséquences de la norme sur les résultats,
- de préciser la méthode des flux financiers,
- de réfléchir aux retraitements à opérer sur les stocks anciens.

Le présent article rassemble les idées du groupe sur l'interprétation et l'application de l'IAS 41. Il est divisé en 2 parties :

- une explication générale de la norme IAS 41 dans le contexte comptable, légal et fiscal français
- une analyse des concepts de l'IAS 41 dans le domaine de la viticulture française (en annexe).

Le groupe reprendra ses travaux au cours du 2^e semestre 2006 pour répondre aux questions qui seraient posées via le site internet du Conseil supérieur de l'Ordre (www.agri-ec.com) puis pour aborder les spécificités des autres secteurs ou activités agricoles. Il est prévu d'établir d'autres fiches techniques pour l'élevage, la culture de légumes et le maraîchage, les grandes cultures, la pisciculture, la culture fruitière, la sylviculture.

Une norme spécifique pour l'agriculture

L'IAS 41 combinée aux autres normes IFRS et les changements du PCG 2005

Résumé de l'article

L'IAS 41 Agriculture pose des difficultés d'interprétation, notamment en ce qui concerne les liens avec les autres normes, les notions de juste valeur, de marché, la présentation des états financiers et l'incidence de la juste valeur sur le résultat global de l'entreprise agricole.

Un groupe de travail composé de confrères spécialisés dans le secteur agricole propose ici une synthèse de ses réflexions ainsi qu'une première fiche pratique sur la viticulture permettant de passer du PCG français à la norme IAS 41.

vont concerner non pas seulement les sociétés tenues de présenter des comptes consolidés ou les sociétés faisant appel public à l'épargne mais aussi, dans un délai plus ou moins long, toutes les autres entités juridiques telles que celles recevant des subventions (voir annexe 1).

Une autre appréciation des résultats apparaît, basée sur le potentiel récurrent de l'entreprise, destinée à une information plus approfondie des tiers, notamment des investisseurs éventuels.

La philosophie de la norme IAS 41 est totalement différente de la conception française de présentation des comptes sociaux ; elle oblige les professionnels de la comptabilité à modifier leurs méthodes de travail pour les adapter aux nouvelles règles de présentation des comptes et de l'information financière. La réalité économique supplante la présentation historique traditionnelle comptable.

La fiabilité des états dépendra de l'information détaillée qui sera donnée en annexe sur les choix exercés, les méthodes retenues,...

Pour bien comprendre l'esprit de cette norme spécifique, les thèmes suivants sont développés :

- Comment est définie la notion d'activité agricole dans la norme IAS 41 et dans le droit français ?
- Qu'apporte la définition retenue par la norme ?

1. Texte intégral de la norme disponible sur le site www.focusifrs.com

2. Composition du groupe de travail :

- Olivier AUGERAUD, Région Aquitaine, S.A. BSF 33500 Libourne.
- Marcel CHEVALIER, Région Bretagne, SA Agri Ouest, 22950 Trégueux.
- Patrice DANDO, Région de Toulouse, DPA Expertise, 32110 Nogaro.
- Bernard DUBOIS, Région PACA, SA Sogecica 84600 Valréas.
- Christian DUMONT, Région d'Amiens, Cabinet Dumont, 08000 Charleville Mézières.
- Pascal GRIFFON, Région de Montpellier, Cabinet Griffon, 30900 Nîmes.
- Denis GOUAILLE, Région Champagne, SA SECC 10002 Troyes.
- Bernard NONCIAUX, Région Bourgogne, Cabinet Nonciaux, 21190 Puligny Montrachet.

- Comment interpréter le concept de valorisation, "fair value" ou "juste valeur", introduit par la norme ?

Définition de l'activité agricole

La norme comptable internationale IAS 41 présente une définition de l'activité agricole différente de celles que nous connaissons. Cette nouvelle définition modifie le périmètre de l'activité agricole et est très liée à la notion de juste valeur.

Il est nécessaire de bien cerner les limites de la définition de l'activité agricole car il y a **obligation** d'évaluer en juste valeur les actifs biologiques, tant en matière de stocks que d'investissements. L'évaluation de l'actif biologique en juste valeur (notion appliquée pour les instruments financiers) plutôt qu'en coût de revient entraîne une approche immédiate de la marge potentielle dans les comptes annuels et génère des différences significatives par rapport aux évaluations traditionnelles du droit comptable français.

Après un commentaire de la définition de "l'activité agricole" donnée par la norme, une comparaison est présentée avec les différentes définitions françaises de l'activité agricole.

La définition de l'activité agricole selon la norme IAS 41

L'article 5 de la norme IAS 41 définit l'activité agricole comme « *la gestion par une entité de la transformation biologique d'actifs biologiques en vue de la vente en produits agricoles ou en d'autres actifs biologiques* » :

- le mot **gestion** signifie qu'une intervention humaine apporte une valeur ajoutée à la transformation biologique ou permet au processus de se réaliser par une action sur l'actif biologique ou son environnement. Cet élément est essentiel dans la définition de l'activité agricole. C'est ainsi que la pêche en mer n'est pas une activité agricole car aucune intervention humaine n'a lieu sur le développement du poisson (ce qui n'est pas le cas de la pisciculture) ;
- le terme **entité** utilisé dans la version française de la norme (JOUE du 13 octobre 2003) est la traduction du mot anglais *enterprise* (*company* or *business* selon le Collins) dont le sens littéral est identique au mot français ; il comprend toute organisation dont l'objet est de

vendre des biens ou des services avec une recherche de profits (*company : business organisation that makes money by selling goods or services*) ;

- « *la transformation biologique comprend les processus de croissance, de dégénérescence, de production et de procréation, qui engendrent des changements qualitatifs ou quantitatifs dans l'actif biologique* ». Cette transformation concerne tout le développement du vivant (actif biologique : animal ou plante vivants), développement positif (croissance) ou négatif (dégénérescence). L'outil de gestion de l'exploitation mesure et contrôle ces changements de qualité ou de quantité ("*gestion de routine*"). En revanche, lorsque l'animal ou la plante ne sont plus vivants, au sens de la norme, il ne s'agit plus d'actifs biologiques et leurs transformations ultérieures ne relèvent donc pas de l'activité agricole ;

- l'activité agricole a pour objectif la transformation en **produits agricoles** (produits récoltés des actifs biologiques) ou en d'autres actifs biologiques. Certains actifs biologiques une fois récoltés deviennent une production agricole (les produits cueillis des arbres fruitiers), d'autres demeurent des actifs biologiques (le caneton devenu canard prêt à gaver ; le veau devenu broutard prêt à l'engraissement).

Deux points sont essentiels dans cette définition :

- la gestion : il faut obligatoirement une intervention humaine de l'entreprise dans l'évolution de l'actif biologique ;
- l'activité agricole concerne uniquement la transformation du vivant (animaux ou plantes).

Abstract

IAS 41 on agriculture presents interpretation difficulties as regards its links to other standards, notions of fair value, the market, the presentation of financial statements and the impact of fair value on an agricultural entity's final result.

In the following article, a work-group involving experts specialised in the wine sector presents a summary of their work in addition to an initial practical chart for wine producers which explains how to ensure compliance with IAS 41 by transferring existing French PCG accounting procedures.

Le mot biologique est cité trois fois dans la définition.

Comparaison avec les définitions françaises de l'activité agricole

Définition du Code rural

Selon l'article L.311-1 : « *sont réputées agricoles toutes les activités correspondant à la maîtrise et à l'exploitation d'un cycle biologique de caractère végétal ou animal et constituant une ou plusieurs étapes nécessaires au déroulement de ce cycle ainsi que les activités exercées par un exploitant agricole qui sont dans le prolongement de l'acte de production ou qui ont pour support l'exploitation.*

Les activités de cultures marines sont réputées agricoles, nonobstant le statut social dont relèvent ceux qui les pratiquent. Il en est de même des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation, à l'exclusion des activités de spectacle. Les activités agricoles ainsi définies ont un caractère civil.

Toutefois, pour la détermination des critères d'affiliation aux régimes de protection sociale des non-salariés et des salariés des professions agricoles, sont considérées comme agricoles les activités mentionnées respectivement aux articles L. 722-1 et L. 722-20 ».

Seul le début de la première phrase est identique à la définition donnée dans la norme IAS 41. Les mots **maîtrise** et **exploitation** d'un cycle biologique correspondent à la **gestion** et à **l'intervention sur une transformation biologique** de caractère végétal ou animal. Nous sommes exactement dans le cadre de la définition normée sans qu'il soit fait mention de l'auteur de l'activité (l'entreprise en IAS 41) ou de l'objectif de vendre (production agricole).

Cependant sont ajoutées des activités dérivées, soit celles :

- exercées par un exploitant agricole : l'auteur de l'activité dérivée est indiqué ; il s'agit d'une personne qui exerce une activité agricole par nature ;
- qui sont dans le prolongement de l'acte de production : la vente de foies gras cuits après avoir abattu les canards et transformé les foies ; la vente du vin issu des raisins de l'exploitation...

Cela comprend essentiellement la transformation pour la vente de la production agricole de l'exploitation ou qui ont pour support l'exploitation agricole (le Tourisme Vert par exemple).

Cette deuxième catégorie est selon la norme IAS 41 une activité industrielle ; il s'agit là d'une différence majeure.

Nous retrouvons une convergence au niveau des cultures marines. En revanche, les activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques ne peuvent pas entrer dans la définition de la norme. Cet apport récent au Code rural français crée une divergence complémentaire entre les définitions de l'activité agricole.

Définition du Code général des impôts

Article 63 du Code général des impôts : « sont considérés comme bénéfiques de l'exploitation agricole, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure soit aux fermiers, métayers, colons paritaires, soit aux propriétaires exploitant eux-mêmes.

Ces bénéfiques comprennent :

- notamment ceux qui proviennent de la production forestière, même si les propriétaires se bornent à vendre les coupes de bois sur pied.
- ainsi que les produits de l'exploitation de champignonnières en galeries souterraines et ceux des exploitations apicoles, avicoles, piscicoles, ostréicoles et mytilicoles et les profits réalisés par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales au sens des articles L.623-1 à L.623-35 du Code de la propriété intellectuelle.

Sont aussi considérés comme bénéfiques de l'exploitation agricole les revenus qui proviennent des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques, en vue de leur exploitation dans les activités autres que celles du spectacle ».

Nous retrouvons dans cette définition les revenus issus des terres (végétal) ou de l'élevage (animal).

La définition normée est comprise dans cette première partie. Cependant des exploitations forestières élevant sur pied, sans intervention humaine, relèvent en droit fiscal français de l'activité agricole, ce qui n'est pas le cas dans la norme IAS 41. Il en est de même pour les activités liées aux équidés alors qu'aucune transformation biologique n'a lieu.

En revanche, le Code général des impôts français reconnaît, comme relevant de la catégorie fiscale des bénéfiques agricoles, des activités par nature non agricoles dans certaines limites (article 75 du CGI) ; de

même relèvent du régime fiscal des entreprises industrielles et commerciales des activités agricoles et accessoires (article 155 du CGI).

La définition sociale selon le Code rural

La définition sociale de l'activité agricole est tirée des articles L.722-1 à L.722-20 du Code rural. Y figure la référence au cycle biologique mais avec des extensions très larges sur des activités différentes exercées dans le milieu rural (artisans ruraux par exemple).

* * *

Les trois définitions françaises présentent des divergences non négligeables avec la norme en raison de considérations liées aux prélèvements sociaux et fiscaux. Elles prennent en compte, selon des degrés divers, une partie de l'activité rurale non agricole (la définition sociale est la plus extensive, la définition fiscale est la plus restrictive).

Nous retrouvons cependant dans toutes les définitions la notion d'exploitation d'un cycle biologique de caractère végétal ou animal qui correspond à la définition de la norme.

La définition de l'activité agricole dans la norme IAS 41 apparaît tout à fait logique et pragmatique. Elle exclut toutes les activités dans le prolongement de l'acte de production des actifs biologiques. La frontière est bien tracée ; dès qu'il n'y a plus d'intervention humaine sur les actifs biologiques ou dès que la production agricole est transformée, il s'agit d'activités industrielles.

D'où une divergence profonde avec les définitions françaises. Cette divergence s'est accrue avec l'intégration aux activités agricoles, en fiscalité française, des activités relatives aux équidés. L'incidence comptable et économique est notable car l'actif biologique est évalué en juste valeur (avec une appréhension immédiate des pertes ou produits – latents ou non).

Les nouvelles définitions de l'IAS 41

Comme on l'a vu, la norme IAS 41 donne une définition de l'activité agricole ne correspondant pas à celles retenues par le droit français, qu'il soit fiscal ou rural.

La norme s'appuie sur la notion d'actif biologique, notion qui ne nous est pas des plus familières (en tout cas au niveau du droit, voire de l'économie).

Dès son introduction, la norme IAS 41 définit l'activité agricole. Elle définit ensuite "l'actif biologique" et précise ce que recouvre la notion de "production agricole" : « Un actif biologique est un animal ou une plante vivant », « La production agricole est le produit récolté des actifs biologiques de l'entreprise », « La transformation biologique comprend les processus de croissance, de dégénérescence, de production et de procréation, qui engendrent des changements qualitatifs dans l'actif biologique », « La récolte est le détachement de la production d'un actif biologique ou l'arrêt des processus vitaux d'un actif biologique ».

Ces définitions sont illustrées dans le tableau reproduit page suivante.

Bien que ces définitions soient précises, leur application aux exploitations agricoles n'est pas évidente.

Dans un premier temps il faut distinguer plusieurs catégories d'actifs biologiques :

- les actifs biologiques producteurs,
- les actifs biologiques consommables.

La norme IAS § 40 à 57 donne les définitions de ces actifs dans le chapitre "Présentation et informations à fournir" en précisant « qu'une entreprise doit fournir une description de chaque groupe d'actifs biologiques » (§ 41).

Le paragraphe 44 de la norme donne les définitions suivantes : « Les actifs biologiques consommables sont ceux qui doivent être récoltés comme produits agricoles ou vendus comme actifs biologiques ». A contrario, « les actifs biologiques producteurs sont ceux autres que les consommables ».

Appliquée à la vigne (activité agricole traitée par la fiche présentée en annexe), la différenciation est simple : la vigne est un actif biologique producteur, le raisin est l'actif biologique consommable.

Cette application est beaucoup moins évidente lorsqu'il s'agit par exemple de l'élevage d'animaux reproducteurs. Si ceux-ci sont destinés à la vente, ce sont des actifs biologiques consommables et s'ils sont destinés à la reproduction du cheptel de l'exploitant, ils sont des actifs biologiques producteurs. Cette distinction se compliquerait dans le cadre d'un élevage sous contrat d'intégration.



Actifs biologiques	Produits agricoles	Produits qui résultent de la transformation après récolte
Moutons	Laine	Fil de tissage, tapis
Arbres dans une plantation forestière	Rondins	Bois
Plantes	Coton Canne à sucre	Fil, vêtements Sucre
Bovins laitiers	Lait	Fromage
Porcs	Carcasses	Saucisses, jambons fumés
Arbustes	Feuilles	Thé, tabac traité
Vignes	Raisins	Vin
Arbres fruitiers	Fruits cueillis	Fruits transformés

Par ailleurs, et sous cette même rubrique, le § 44 de la norme indique que les actifs biologiques peuvent être classés :

- soit en actif biologique mûr en précisant que « *Les actifs biologiques mûrs sont ceux qui ont atteint le stade récoltable pour les actifs biologiques consommables ou qui peuvent supporter des récoltes régulières pour les actifs biologiques producteurs* »,
- soit en actif biologique immature.

Ainsi, pour reprendre l'exemple de la vigne, celle-ci sera mûre à partir de la troisième feuille (réglementation française) et le raisin immature tant qu'il n'a pas atteint le stade de la récolte. A contrario, même récolté avant maturité complète, au premier coup de sécateur, il sera considéré comme actif biologique mûr.

La distinction entre produit agricole et produit déjà transformé répond à des critères de différenciation qui conditionnent l'application ou non de la norme IAS 41.

Selon nous le raisin dès l'éraflage ou la mise en cuve est un produit en cours de transformation pour faire du vin et n'est plus un produit agricole au sens de la norme. Cette segmentation est capitale car elle différencie le mode de valorisation :

- IAS 41 et juste valeur pour les produits agricoles,
- IAS 2 Stocks pour les produits en phase de transformation.

Pour illustrer notre propos, « *le maître de chai achète la récolte au chef de culture* » ; le premier coût IAS 2 est la juste valeur de sortie IAS 41, que le raisin ait été produit sur l'exploitation et/ou acheté sur un marché extérieur (selon les réglementations nationales).

Autre cas pour illustrer la difficile limite de sortie IAS 41, celui de la pomme de terre récoltée, lavée, calibrée et traitée pour la conservation : est-ce un produit agricole ou un produit résultant d'une transformation ? Notre groupe de travail s'est prononcé, non sans débat, pour la première solution.

Mais alors, que penser d'une production agricole qui ne serait mise sur le marché qu'après "desséchage" naturel sur une durée plus ou moins longue (cas des graines ou de certains raisins) ? La norme est muette à ce sujet. La reprise d'une intervention humaine dans le processus postérieur à l'acte de récolte et modifiant le produit agricole peut-il marquer cette sortie du périmètre de l'IAS 41 ?

Le concept de juste valeur

Le concept de juste valeur est une méthode d'évaluation qui va bouleverser la culture des professionnels français attachés jusqu'alors à une évaluation en coût de revient des stocks agricoles et des travaux en cours (avances aux cultures).

L'IAS 41 impose l'évaluation à la juste valeur diminuée des coûts du point de vente estimés depuis la comptabilisation initiale des actifs biologiques jusqu'au moment de la récolte (IAS 41 introduction).

Dans la rubrique "Comptabilisation et évaluation" (§ 10 à 33), la norme définit la notion de juste valeur et tente de répondre à certaines situations.

La juste valeur concerne à la fois l'actif biologique producteur, l'actif biologique

consommable et le produit agricole (cf définitions et précisions *supra*).

Le groupe a tenté de répondre ou de préciser certaines situations non décrites dans la norme pour la viticulture (voir annexe 3 ci-après) Nous essayons de retracer ici les débats internes afin de témoigner de la multiplicité de nos interprétations et de nos doutes, la matière étant loin d'être figée.

La juste valeur fait appel aux critères suivants (les numéros de paragraphes renvoient à la norme IAS 41) :

- Fiabilité (§ 8, 10, 12, 30) ;
- Coûts estimés du point de vente au moment de la récolte (§ 14) ;
- Marché actif (§ 8, 16, 17) ;
- Palliatif du marché actif :
 - notion de contrat (§ 18 et 19),
 - flux financiers (§ 20 à 23) ;
- Méthode par les coûts (§ 24) ;
- Actifs combinés (§ 25).

Fiabilité

Elle se situe dans des conditions de concurrence normale (§ 8) sur un marché actif que l'entreprise s'attend à utiliser (§ 17).

Un marché considéré comme spéculatif est-il un marché fiable ? Les règles habituelles de prudence s'imposent : combinées au caractère actif du marché, elles doivent conduire à la prise en compte de la probabilité que les avantages économiques futurs iront à l'entreprise.

L'absence de fiabilité peut conduire, au moment de la comptabilisation initiale, à évaluer un actif biologique à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeurs (§ 30). La norme reflète l'idée, très importante, que la juste valeur d'un produit agricole, au moment de la récolte, peut toujours être mesurée de manière fiable (§ 12 et 32).

La fiabilité est donc la règle. On peut penser qu'elle peut être déterminée par tout moyen par rapport au contexte propre à l'entreprise.

Coûts estimés du point de vente

Ils sont précisés dans le paragraphe 14 et semblent exhaustifs. La difficulté a été de définir à partir de quand un actif cesse d'être un actif biologique pour devenir un produit stocké au sens de l'IAS 2. En effet, la juste valeur de l'actif biologique constitue le prix d'entrée d'un produit destiné à être transformé (raisin - matière première du vin).



Ainsi, un produit agricole reste un actif biologique jusqu'à sa mise sur le marché auquel il est destiné. Les frais de vendange, de conditionnement, de stockage, de transport, contribuent à cette mise à disposition.

Cette remarque est importante car la juste valeur qui dépend d'un marché actif pourra être obtenue par différence entre la valeur du marché d'un produit transformé et les coûts permettant de conduire de l'actif biologique au produit transformé.

Prenons l'exemple d'un viticulteur commercialisant sa propre récolte. Le produit biologique est le raisin. Le produit transformé est le vin. Le marché de l'entreprise est donc celui du vin.

S'il n'y a pas de marché du raisin, la juste valeur du produit biologique sera obtenue par différence entre le prix du vin sur le marché et les coûts générés par la vinification, le conditionnement, les frais de vente, les frais de stockage du produit transformé... (coûts selon IAS 2).

Les frais de vendange et de transport au chai ne seront donc pas à déduire car ils contribuent à la mise à disposition du produit biologique.

Exemple chiffré :

• Pas de marché du raisin :	
Prix de vente du vin	200
Coûts IAS 2	- 80
Juste valeur du raisin	= 120

• Existence d'un marché actif du raisin :	
Juste valeur du raisin sur le marché	100

En l'absence de marché du raisin, le viticulteur doit reconstituer sa juste valeur par distinction des différents coûts d'élaboration (comptabilité analytique, notion d'unité de gestion de trésorerie (UGT)).

Marché actif

Cet aspect a été abordé dans la notion de fiabilité. Le marché actif ne doit pas être confondu avec la notion de contrat.

Un schéma en annexe 2 recense les précisions suivantes.

Palliatifs du marché actif

Notion de contrat

La valeur contractuelle, différente de celle du marché, pourra conduire l'entreprise à pratiquer des provisions définies à la norme IAS 37 (cf. § 16).

Cependant, cette interprétation est contrariée par le paragraphe 18 de la

norme qui indique qu'en l'absence de marché actif une entreprise utilise un ou plusieurs des éléments suivants :

- le prix de transaction le plus récent du marché,
- le prix du marché pour des actifs similaires,
- les références du secteur.

Le paragraphe 20 fait appel, pour déterminer la juste valeur en l'absence de marché, à la valeur actualisée des flux nets de trésorerie attendus de l'actif. Ne rejoignons-nous pas dans ce cas la notion de contrat ?

Flux financiers

Dans le paragraphe 20, la juste valeur déterminée à partir des flux financiers (c'est-à-dire en l'absence de marché actif fiable) est influencée par deux hypothèses de travail :

- le taux d'actualisation,
- la durée.

La norme IAS 41 ne traite pas cette difficulté. La norme IAS 36, dans le paragraphe 50, a été considérée comme la réponse appropriée à cette évaluation (voir annexe 3 pour la valorisation par les flux financiers dans le cas de la viticulture).

Lorsque la juste valeur est déterminée par les flux financiers ou le marché de produits transformés diminué par les coûts IAS 2, la marge globale est remontée au niveau de l'actif biologique en IAS 41.

Cette méthode conduit à considérer que la valeur ajoutée par des méthodes de commercialisation, de marketing, de conditionnement, d'emplacement commercial, appartient au raisin, produit agricole, actif biologique.

Méthode par les coûts

Le paragraphe 24 compare la juste valeur à une sommation de coûts lorsqu'il y a peu de transformation biologique ou qu'elle est peu significative. L'exemple qui semble concrétiser cette situation peut être celui d'une jeune plantation encore en non production.

Actifs combinés

L'obtention de la juste valeur d'un actif biologique consommable par différence entre le prix du marché d'un produit transformé et les coûts IAS 2 trouve un raisonnement identique pour un actif biologique producteur.

Exemple :

Il peut exister un marché actif fiable pour le prix d'un hectare de vigne (notion d'actifs biologiques combinés).

La valeur d'un actif biologique producteur (végétal) pourra s'obtenir par différence entre le prix total de l'actif biologique combiné (la terre plantée) et le prix d'un hectare de terre nue à vocation agricole (la terre nue agricole est exclue de la norme § 2 a).

Terre en vignes soit :	50 000 €
Terre nue :	- 40 000 €
Actif biologique producteur :	10 000 €

* * *

En conclusion, la juste valeur répond à une logique hiérarchisée par la norme IAS 41 qui s'impose au professionnel (voir en annexe les modalités d'évaluation des actifs biologiques selon IAS 41) :

1. marché actif fiable
2. flux financiers
3. cumul de coûts (autorisé uniquement en comptabilisation initiale).

Les évaluations selon les méthodes 1 et 2 peuvent aboutir à déterminer la juste valeur en éliminant du prix du marché considéré les coûts générés au-delà de ceux pris en compte pour l'élaboration de l'actif biologique.

Dans l'annexe 3 de l'article, cette analyse est complétée en présentant l'incidence du choix de la date de clôture par rapport à celle de la date de récolte ainsi que celle de la sous-activité au stade des produits transformés dans le cas de la viticulture

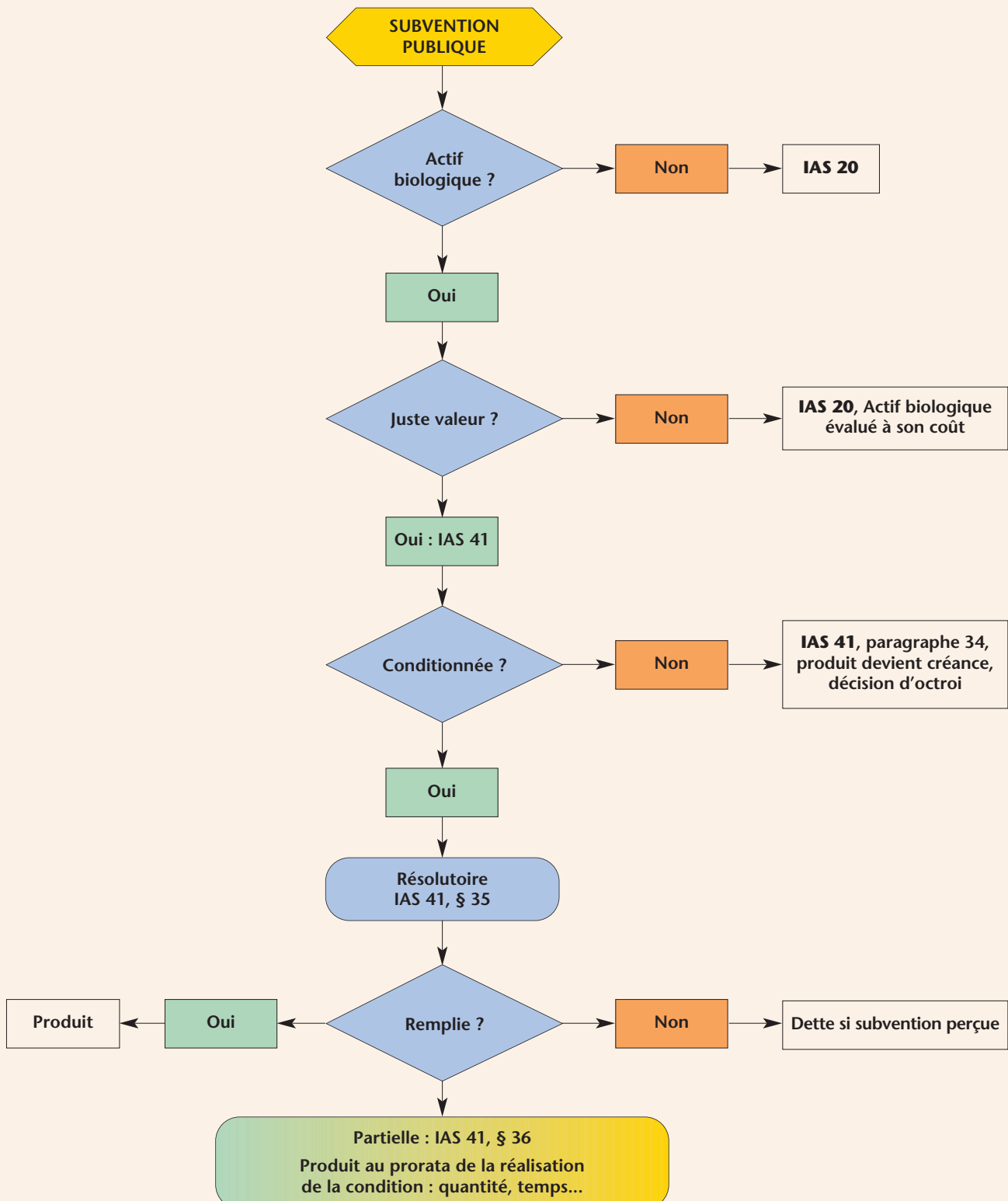
Conclusion

Dans le marché agricole actuel, les producteurs ont besoin d'une information financière précise et fiable pour prendre des décisions rapides et judicieuses. Le regroupement des exploitations traditionnelles transforme celles-ci en véritables entreprises agricoles. Aussi le secteur agricole ne peut plus être considéré comme un secteur économique à part et se doit d'être apprécié comme les autres secteurs économiques. Une normalisation des présentations d'états financiers selon des normes acceptées par tous s'impose. Il s'agit là d'une véritable révolution culturelle dans un monde qui cultive volontiers sa spécificité.

ANNEXE : IAS 41 FICHE TECHNIQUE SUR LA VITICULTURE

Annexe 1

Traitement comptable des subventions publiques



ANNEXE : IAS 41
FICHE TECHNIQUE SUR LA VITICULTURE

Annexe 2

Modalités d'évaluation des actifs biologiques : détermination de la juste valeur

1. Marché actif fiable

Existe-t-il un marché actif pour les actifs biologiques ou le produit agricole (jusqu'au stade de la récolte) ?

Non

Oui

Existe-t-il des prix ou valeurs disponibles et fiables de transactions récentes ?

Non

Les valeurs et prix de marché sont-ils disponibles et fiables ? (jusqu'au stade de la récolte) ?

Oui

Non

Oui

Peut-on calculer de façon fiable les flux nets de trésorerie attendus actualisés ?

Juste valeur de l'actif biologique = prix d'une transaction récente

Juste valeur de l'actif biologique = prix de marché disponible

2. Flux financiers

Non

Oui

Juste valeur de l'actif biologique = valeur actuelle des flux nets de trésorerie attendus actualisés

Valeur de l'actif biologique ou du produit agricole (jusqu'au stade de la récolte) = juste valeur de l'actif biologique ou du produit agricole diminuée des coûts au point de vente estimés

3. Cumul de coûts

Valeur de l'actif biologique = coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur (uniquement possible en comptabilisation initiale)

ANNEXE : IAS 41 FICHE TECHNIQUE SUR LA VITICULTURE

Annexe 3

Détermination de la juste valeur : Précisions

CHAPITRE I : MODALITES DE DETERMINATION DE LA JUSTE VALEUR

I. Marché fiable existant ou non ?

En l'absence de marché : différents types de méthodes d'évaluation (cf. schéma, annexe 2)

Attention hiérarchie des méthodes ! Avis critique sur la pertinence du marché

1) Marché actif fiable (§ 17, IAS 41) :

Dès lors que l'on a un **marché actif fiable**, il faut l'utiliser (actif biologique producteur ou consommable, production agricole) même s'il paraît spéculatif. Toutefois, il faudra écarter les marchés correspondant à une surcapacité ponctuelle de production et qui ne sauraient refléter un marché actif de référence.

2) Pluralité de marchés (§ 17, IAS 41) :

Ex : cave coopérative et cave particulière :

- L'entreprise commercialise sa production agricole sur un seul des deux marchés : elle retient exclusivement le marché correspondant à sa stratégie commerciale actuelle sans tenir compte d'éventuelles autres stratégies futures (caves coopératives \geq caves particulières ; vrac \geq bouteilles).
- L'entreprise commercialise sa production agricole sur les deux marchés : elle tient compte de ces deux marchés.

II. Valorisation par les flux financiers

Seuls les flux financiers relatifs à l'activité agricole sont à retenir, de la production (IAS 41) à la commercialisation (IAS 2 et suivants).

Le mode de commercialisation influence la juste valeur (cave particulière : vrac, bouteille ; cave coopérative ; vendanges fraîches ; ...). Il faudra donc lire avec attention les précisions des paragraphes 21, 22 et 23 de l'IAS 41, relatives aux flux de trésorerie et au choix de taux d'actualisation.

Le cash flow ou l'excédent brut d'exploitation de **la seule activité agricole** (cf IAS 36, § 50(a)) peuvent ainsi servir de base à l'évaluation.

Exemple : moyenne des cash flows ou excédent brut d'exploitation des trois dernières années, ou par prudence la valeur la plus basse.

Dans l'annexe, on précisera la méthode retenue et on justifiera ce choix.

Précision concernant les méthodes d'actualisation : le groupe fait référence à l'IAS 36, paragraphe 33(b) qui précise une durée maximale de 5 ans sauf période plus longue justifiée.

Par ailleurs, cette même norme définit au paragraphe 56 le mode de détermination des taux.

Les flux nets de trésorerie sont estimés sur une base avant impôt (cf IAS36§50 (b) et 51 et IAS 41§ 20).

III. Actif biologique consommable et production agricole

L'IAS 41 s'applique jusqu'à la première transformation du produit agricole chez le producteur.

Les notions de stockage, de conditionnement et de conservation chez le producteur ne constituent pas le point de sortie de l'IAS 41 vers l'IAS 2 (cf. § 13 IAS 41 ; conforté par l'IAS 2 § 3 (a)).

Exemples relevant de l'IAS 41 :

- Raisin de table : conditionné en plateau
- Pommes : conservées en chambre froide, traitées pour la conservation, conditionnées en plateaux pour mise à disposition du marché
- Pommes de terre : vrac ou conditionnées
- Céréales : stockées en silo ou autoconsommées (semences) quels que soient les traitements liés à la conservation : insecticide, séchage...





IV. Valorisation à la juste valeur

La valorisation à la juste valeur est obligatoire et ne souffre pas d'exception (§ 12 et 13 de l'IAS 41). Il résulte de l'application de la juste valeur un rattachement de la marge aux actifs biologiques et à la production agricole (périmètre IAS 41) et non aux stocks ultérieurs (périmètre IAS 2). Cette novation majeure résulte de la volonté de faire apparaître la marge sur le produit brut au stade de sa production agricole (par ailleurs parfois cotée sur le marché mondial), pour l'information de l'investisseur.

CHAPITRE II : DE L'INCIDENCE DE CERTAINS EVENEMENTS SUR LA DETERMINATION DE LA JUSTE VALEUR

1) Choix de la date de clôture ou établissement d'une situation intermédiaire

Justifier la méthode permettant de déterminer la juste valeur à un stade de production antérieur à celui de la récolte, par exemple :

- soit au prorata temporis de la juste valeur estimée de la récolte,
- soit la juste valeur estimée de la récolte diminuée des coûts IAS 41 restant à réaliser.

Exemple : clôture au 30 juin N, récolte au 31 octobre N et année culturale du 1^{er} novembre N-1 au 31 octobre N ; juste valeur = 8/12 de la juste valeur de la récolte totale estimée au 31 octobre N.

Pour l'interprétation du résultat, nous attirons l'attention sur l'incidence de la non linéarité des charges de cultures et de la détermination de la juste valeur d'un actif biologique dans sa situation et son état actuel. L'état actuel excluant toute augmentation de valeur provenant de transformations biologiques additionnelles (§ 21 IAS 41).

Dans la mesure où l'entreprise vend sa récolte transformée, en tout ou partie, la juste valeur des produits agricoles (récolte IAS 41) se calculera par différence entre la valeur de réalisation du produit transformé et les coûts IAS 2.

Les coûts IAS 2 retenus doivent correspondre à ceux d'une récolte normale quel que soit le volume de récolte obtenu. Les frais de sous-activité ne doivent pas être retenus (IAS 2 § 13).

Exemple de frais concernés :

- amortissement cuve, pressoir...
- amortissement matériel de vinification
- personnel de vinification
- honoraires d'œnologues...

Le coût à l'hectolitre "IAS 2" est censé être ainsi relativement stable de manière à ne pas répercuter la sous-activité sur la juste valeur et donc le résultat "IAS 41".

2) De l'incidence des aléas climatiques ou sanitaires

Selon l'IAS 41 § 53, les incidences climatiques ou sanitaires ayant affecté la juste valeur sont détaillées et valorisées en annexe afin de permettre la reconstitution de la performance de l'entreprise en l'absence de ces aléas. A contrario ces événements peuvent ne pas affecter la valorisation de l'actif producteur (sauf cas de destruction) dans la mesure où cette valorisation aurait été déterminée à partir de la méthode des flux financiers.

3) De l'incidence de l'impôt sur le résultat sur la détermination de la juste valeur à partir des flux financiers

Les § 21 et 22 de l'IAS 41 excluent la prise en compte de l'impôt sur le résultat pour la détermination des flux de trésorerie et leurs taux d'actualisation. Cette disposition est également conforme à celle des paragraphes 50 et 55 de l'IAS 36.

ANNEXE : IAS 41 • FICHE TECHNIQUE SUR LA VITICULTURE

Annexe 4 : difficultés d'application aux différents postes du bilan

CODE COMPTABLE					OBSERVATIONS
PLAN COMPTABLE	LIBELLE COMPTE	NORMES APPLICABLES	CE QUE DIT LA NORME	DIFFICULTES D'INTERPRETATION	
IMMOBILISATIONS					
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES IAS 38 (selon norme IAS 41 § 2b)					
201			Actif non monétaire identifiable, sans substance physique : soit séparable de l'entité, soit résulte de droits => avantages économiques futurs => coût mesuré de façon fiable doit être comptabilisé : • <i>initialement</i> : à son coût (IAS 38 § 22 et suivants) • <i>postérieurement</i> : 1) coût amorti sur la durée d'utilité (IAS 38 §63) 2) juste valeur (IAS 38 § 64)	Caractère significatif IAS 36 quelle que soit la valeur retenue, le solde non amorti doit être examiné annuellement. Une dépréciation est constatée si la valeur recouvrable de l'actif est inférieure à la valeur nette comptable. IFRS 5 : lorsque l'immobilisation est destinée à être vendue, elle est classée comme telle	IAS 36 et IFRS 5 sont applicables à l'ensemble des actifs (corporels et incorporels).
2010	Frais établissement		Non valeur		
203	Frais de recherche	IAS 38			
205	Concession brevets	IAS 38			
131	Subventions	IAS 20 IAS 41	Comptabilisées si assurance que l'entreprise se conformera aux conditions. Si subventions reçues, présentation au bilan : • soit en produits différés, • soit en déduction de l'actif pour arriver à la valeur comptable	Cf. schéma de traitement des subventions en annexe 1	
206	Droit au bail	IAS 38			Evolution législative, loi d'orientation agricole, notion de fonds agricole, bail cessible.
207	Fonds de commerce	IAS 38		IAS 36, IFRS 5 Incidence du code rural art L 411-35 (inaccessibilité - non valorisation)	
208	Autres immobilisations incorporelles				
	Droits de plantation	IAS 38	IAS 41 § 25 et § 2-b Actif non biologique	Non dissociation de la valeur du droit de plantation dans l'acte	Coût historique non amortissable, peut être déterminé à partir de la méthode des actifs combinés



CODE COMPTABLE					OBSERVATIONS
PLAN COMPTABLE	LIBELLE COMPTE	NORMES APPLICABLES	CE QUE DIT LA NORME	DIFFICULTES D'INTERPRETATION	
IMMOBILISATIONS CORPORELLES : ACTIFS NON BIOLOGIQUES					
211	Terrains	IAS 16 / IAS 17 IAS 41 §2a	Si obligation de replanter : IFRIC 2/04	Notion d'actif combiné Terre nue à vocation agricole	IFRIC 2/04 : L'obligation de replanter serait à rattacher au terrain et non à l'actif biologique qui pousse sur ce terrain. Constatation en contrepartie d'un passif
212	Agencement terrains	IAS 16 / IAS 17		Notion d'immobilisation fondée sur la ressource contrôlée plutôt que celle de propriété	
213	Constructions sol propre	IAS 16	Immeuble de placement non exploité directement		
214	Constructions sol autrui	IAS 40 IAS 16 / IAS 17			
215	Installation, matériel outillage	IAS 16			
217	Améliorations du fonds	IAS 16			
218	Autres immo. corporelles	IAS 16			
23	Immobilisations en cours (sauf 234600)	IAS 16 IAS 36		IAS 36 sauf immeubles de placement évalués en juste valeur	
131000	Subventions →	IAS 20			Cf. schéma de traitement en annexe 1
ACTIFS BIOLOGIQUES (définition § 1 à 5 IAS 41)					
234600 246100	Plantations en cours Plantations pérennes	IAS 41 § 25 IAS 41 § 20 IFRIC 12/03 IFRIC 02/04 IAS 41§44 et 45 IAS 41§ 25, 41, 43	Modalité de juste valeur = notion d'actif bio producteur et consommable notion d'actif combiné valeurs distinctes	Obligation de replanter Obligation de dissocier les groupes d'actifs biologiques consommables et producteurs	1) Cf schéma de traitement en annexe 2 2) Interprétation en cours de discussion à l'IFRIC sur la comptabilisation et l'évaluation des actifs biologiques
131	Subventions	IAS 41 § 30 et § 34 à 38 IAS 20 § 7 IAS 20 § 12 IAS 20 § 24	Subvention comptabilisée si reçue et conditions requises # Subvention comptabilisée si assurance raisonnable de perception Produit de l'exercice de rattachement Produit différé ou diminution d'actif		Cf schéma de traitement en annexe 1 Ne s'applique qu'en comptabilisation initiale au coût



CODE COMPTABLE					
PLAN COMPTABLE	LIBELLE COMPTE	NORMES APPLICABLES	CE QUE DIT LA NORME	DIFFICULTES D'INTERPRETATION	OBSERVATIONS
341 000	Avances aux cultures	IAS 41 § 44	Notion d'actif biologique consommable		Valorisation à la juste valeur jusqu'à la récolte (cf. annexe 2)
PRODUCTION AGRICOLE 5 (définition § 1 à 5 d'IAS 41)					
374	Stock de raisin	IAS 41 § 48	Valorisation à la juste valeur	Théorique pour viticulture	Constitue l'ultime étape selon IAS 41 § 13 avant basculement en IAS2
<p>↑ (IAS 41 § 26 : comptabilisation en résultat des variations de juste valeur) ↑</p> <p>COMPTABILISATION DES VARIATIONS DE JUSTE VALEUR</p> <p>↑</p> <p>PRESENTATION ET INFORMATIONS A FOURNIR EN ANNEXE</p> <p>↑ (IAS 41 § 39 : une entreprise doit présenter séparément dans le corps de son bilan la valeur de ses actifs biologiques Informations à fournir : IAS 41 § 40 à 55)</p>					
STOCKS					
376000	Stock de vins	IAS 2 § 2 et 3		Attention ! bilan ouverture IFRS : retraiter tous ces stocks : selon IAS 2 avec coût d'entrée à la date de leurs récoltes selon IAS 41	Le coût d'entrée en IAS 2 est constitué par la juste valeur de la production agricole selon IAS 41 § 13 et voir IAS 2 § 20
341	Avances aux cultures	IAS 41 § 44			La notion d'avances aux cultures n'existe pas en normes IFRS (cf. actif biologique consommable)

ANNEXE : IAS 41 • FICHE TECHNIQUE SUR LA VITICULTURE

Annexe 5 : actifs biologiques et produits agricoles

Actif biologique	Producteur	Vigne (§ 44)	mûr immature	vigne en production jeune vigne
	Consommable	Raisin attaché (§ 44)	mûr immature	récoltable non récoltable
Produit agricole (§ 5, alinéa 3 et 3)		Raisin détaché / Vendange fraîche (§ 5 dernier alinéa : déf.)		