

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 107-2 - Provisions pour fluctuations de prix - Provisions générales pour risqué

L'arrêté royal du 8 octobre 1976 autorise-t-il la constitution ou le maintien par une entreprise de provisions pour fluctuations du prix des matières qu'elle met en oeuvre et/ou des produits qu'elle fabrique ?

De l'avis de la Commission une distinction doit être opérée entre, d'une part, la prise en considération de risques de dépréciation ou de moins-value de réalisation affectant les stocks existant à la fin de l'exercice - ou ayant fait l'objet de contrats fermes - et, d'autre part, la prise en considération de l'influence que l'évolution du prix des matières premières, marchandises ou produits non encore acquis par l'entreprise est susceptible d'exercer sur sa rentabilité future.

Aux termes de l'article 27 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, les stocks sont évalués à leur prix d'acquisition ou au prix du marché, à la date de clôture de l'exercice, lorsque ce dernier est inférieur. L'article 31, alinéa 3, autorise la constatation de réductions de valeur complémentaires pour tenir compte soit de l'évolution de leur valeur de réalisation ou de marché, soit des aléas inhérents à la nature des avoirs en cause ou à l'activité exercée. Les mêmes critères président à la constitution de provisions pour rencontrer les risques de dépréciation ou de moins-value de réalisation affectant les marchandises ou matières achetées à terme ou que l'entreprise s'est engagée à acquérir à un prix déterminé. Il s'ensuit qu'une réduction de valeur ou une provision pour fluctuations de prix ne peut être constituée que pour les stocks sur lesquels l'entreprise est en risque pour les avoir acquis au comptant ou à terme. Ces réductions de valeur et provisions ne peuvent être maintenues dans la mesure où elles excèdent en fin d'exercice une appréciation actuelle des dépréciations, charges et risques en considération desquels elles ont été constituées (article 19, alinéa 6).

Les réductions de valeur ou provisions pour risques et charges afférents aux aléas de réalisation attachés à des stocks pour lesquels l'entreprise est en risque, doivent répondre aux critères généraux définis à l'article 19 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, spécialement aux alinéas 1er à 3 et 6. Il ne paraît ni possible, ni opportun dans un domaine où le législateur a entendu se référer à des principes généraux, d'établir des règles précises. Celles-ci ne pourront être déterminées, dans le respect des principes susvisés, que par l'organe d'administration et sous sa responsabilité.

En revanche, les aléas relatifs aux conditions générales dans lesquelles l'exploitation de l'entreprise s'exercera au cours des exercices suivants - et notamment les prix auxquels elle achètera ses matières premières et les revendra après transformation - ne constituent pas un risque susceptible d'être rencontré par la constitution d'une provision pour risques et charges; il s'agit en effet, d'une part, d'aléas afférents à des exercices ultérieurs et non à des exercices écoulés et d'autre part, d'aléas largement indéterminés même quant à leur survenance.

Quant aux provisions générales pour risques ou aux provisions pour risques généraux, il y a lieu de considérer par application des principes généraux déposés dans les articles 18 et 19 de l'arrêté que leur constitution ou leur maintien n'est pas autorisé. Les provisions non justifiées par des risques individualisés ayant pris naissance au cours de l'exercice écoulé ou au cours d'exercices antérieurs revêtent, au sens de l'arrêté du 8 octobre 1976, le caractère de bénéfices réservés; elles doivent être traitées comme tels dans les comptes annuels.

Il en est de même, par identité de motifs, pour les provisions dont la définition des risques couverts ou des règles d'alimentation et d'utilisation serait à ce point large ou imprécise qu'elle équivaldrait à une absence de définition. Il importe en effet que la définition des règles d'évaluation arrêtées par l'organe d'administration permette de vérifier, en fait, l'application des critères retenus.

Les aléas ou risques généraux auxquels l'entreprise est confrontée peuvent être rencontrés par la constitution de réserves générales ou spéciales. Il s'agit, alors, de dotations qui relèvent, au niveau du compte de résultats, d'actes d'affectation. L'usage de pareilles réserves, conforme le cas échéant au caractère spécifique qui leur a été conféré, constitue un prélèvement au sens du chapitre «*affectations*» de ce compte.

Source: Bulletin CNC, n° 5, mai 1979, p. 7-9