Avis CNC 132/2 - Stocks dont le prix de vente est garanti par les pouvoirs publics

Dans le cadre de la politique agricole commune, la Communauté économique européenne garantit pour certains produits agricoles de base et pour certains produits manufacturés au départ de ces produits agricoles, des prix de vente minima dans le cadre de certains quotas. Le prix de vente des produits manufacturés est fixé en fonction du prix de vente garanti des produits agricoles de base.

La Commission a été saisie de la question de savoir si, lorsque le prix de vente des produits manufacturés par une entreprise est garanti par l'effet du marché commun agricole - et dès lors également leur écoulement à ce prix -, la règle générale de l'inscription des stocks dans les comptes annuels à leur coût de revient se justifie encore et s'il ne convient pas, par application de l'exigence de l'«image fidèle», d'y substituer une évaluation au prix de vente garanti, sous déduction des frais de commercialisation.

La Commission a formulé l'avis que l'existence d'un prix de vente garanti par les pouvoirs publics ne justifiait pas une dérogation au principe de l'inscription des stocks à leur coût de revient (par hypothèse inférieur à leur prix de vente garanti) et ce, pour les motifs suivants :

a) L'inscription des stocks à leur valeur supérieure de marché équivaudrait à considérer l'opération économique comme définitivement clôturée à la date du bilan et comme acquis le bénéfice sur la vente.
Or, en dépit de la garantie du prix de vente dont les stocks bénéficient, ceux-ci demeurent aux risques de l'entreprise jusqu'à la conclusion de la vente et même, lorsqu'il s'agit de biens fongibles, jusqu'à l'individualisation des biens vendus.
Acter un résultat sur vente dans de telles conditions serait contraire au principe selon lequel seuls des bénéfices réalisés à la date de clôture de l'exercice peuvent être actés comme tels dans les comptes annuels. Il ne peut, en effet, y avoir de bénéfice réalisé lorsque les éléments essentiels du contrat de vente ne sont pas réunis.

b) Les méthodes d'évaluation des stocks de produits finis sont déterminées par l'article 22 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976. La valeur d'acquisition y est définie par rapport au coût de revient.
Que le prix de marché à la vente soit fixé d'autorité par une instance administrative ou politique ou qu'il résulte des conditions de marché (ces dernières pouvant, à leur tour, être influencées par des situations de monopole, d'oligopole, d'ententes ou de libre concurrence et assurer, dans certains cas un prix de vente certain), dans tous les cas, ce prix de marché n'intervient, en ce qui concerne les stocks, que comme critère exigeant ou justifiant de ramener la valeur comptable de ces stocks en-deçà de leur valeur d'acquisition.

c) La portée du principe de l'«image fidèle» consacrée en application de la quatrième directive par l'article 3 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 doit être analysée en fonction de l'économie du texte de l'arrêté et à la lumière du rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 12 septembre 1983. Il en résulte tout d'abord - conformément d'ailleurs à une interprétation commune de la disposition correspondante de la quatrième directive, déposée dans le procès-verbal d'adoption par le Conseil de la C.E.E. de cette directive - que de manière générale, cette image fidèle résultera de l'application des schémas et des règles d'évaluation déposés dans l'arrêté. Il en résulte, ensuite, que, si les schémas et règles applicables ne suffisent pas à rencontrer l'exigence de l'image fidèle, le respect de cette exigence devra être poursuivi à titre premier par l'insertion dans l'annexe de renseignements complémentaires (article 4, al. 2). Ce n'est que si, dans des cas exceptionnels, l'insertion de renseignements complémentaires dans l'annexe s'avère insuffisante au regard de l'objectif poursuivi, que, par application de l'article 16, al. 1er, l'adoption de règles d'évaluation différentes pourra se justifier ou s'imposer.
En l'espèce, si l'évaluation des stocks à leur valeur d'acquisition - inférieure par définition à leur prix certain de marché - était considérée ne pas donner du patrimoine une image fidèle, une indication dans l'annexe de la différence entre ces deux valeurs permettrait de mettre en évidence la consistance du patrimoine sur une base différente d'évaluation des stocks. C'est ce que prévoit d'ailleurs de manière générale l'arrêté royal du 8 octobre 1976 lorsqu'il exige en son article 33, al. 3, l'indication dans l'annexe de la différence - lorsqu'elle est importante - entre la valeur comptable des stocks et leur valeur de marché.
En ce qui concerne les résultats, l'évaluation des stocks à leur valeur supérieure de marché, peut difficilement se prévaloir d'une manière générale de l'image fidèle, en ce qu'elle a pour effet de susciter une anticipation systématique des résultats bénéficiaires. Une telle anticipation n'est pas objectivement justifiée; en tout cas elle se voit exclue par le principe de la prise en compte des seuls résultats bénéficiaires réalisés.