

Avis 7-4 - Etablissement de l'inventaire

La loi du 17 juillet 1975 fait, en son article 9 §1, obligation à toute entreprise de procéder une fois l'an au moins, avec bonne foi et prudence, aux opérations de relevé, de vérification, d'examen et d'évaluation nécessaires pour établir, à la date choisie, un inventaire complet de ses avoirs et droits de toute nature, de ses dettes, obligations et engagements de toute nature relatifs à son activité et les moyens propres qui sont affectés. Les comptes doivent être mis en concordance avec les données de l'inventaire, avant d'être synthétisés dans les comptes annuels.

Il résulte clairement de ce texte que l'inventaire est placé dans la perspective des comptes annuels dont il constitue une des pièces justificatives essentielles.

Dans les entreprises qui tiennent une comptabilité complète - soit parce qu'elles y sont légalement tenues, soit librement - l'inventaire a pour objet de vérifier, au besoin de corriger les soldes des comptes tels qu'ils résultent de l'enregistrement, tout au long de l'exercice, des opérations de l'entreprise, avant que ces soldes soient synthétisés dans les comptes annuels. En ce qui les concerne, une concordance vérifiée doit dès lors exister, à la date de clôture, entre les données comptables, les données de l'inventaire et les comptes annuels. Les constats et les évaluations d'inventaire représentent la justification en même temps que la pièce justificative des soldes des comptes repris aux comptes annuels. Il en découle que pour ces entreprises, les comptes annuels ne pourraient résulter ni d'une simple synthèse des données comptables, sans que celles-ci aient été étayées par acte d'inventaire, ni du seul inventaire sans que le lien ait été fait avec la comptabilité, avec la rigueur qui s'attache à la discipline comptable.

En revanche, dans les très petites entreprises visées à l'article 5 de la loi comptable (commerçants, personnes physiques, sociétés en nom collectif ou en commandite simple dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 500 000 euros ou 620 000 euros) qui, conformément à la faculté qui leur est ouverte par la loi, se bornent à la tenue des trois journaux prescrits sans tenir une comptabilité complète articulée selon un système de comptes, les comptes annuels procéderont directement de l'inventaire. Celui-ci prendra évidemment appui sur les journaux et sur les mentions qui y sont portées.

Il résulte ensuite du texte de l'article 9 §1 précité que l'inventaire porte sur tous les éléments qui composent le patrimoine de l'entreprise et, notamment, sur tous ses avoirs et droits, ses dettes et engagements, ses obligations. Ce serait dès lors faire erreur que de limiter l'inventaire aux éléments de l'actif, voire à certains éléments de l'actif ou de ne pas englober dans l'inventaire les engagements, risques potentiels et droits éventuels qui grèvent le patrimoine ou lui bénéficient.

On relèvera également que l'inventaire présente un double aspect : un aspect matériel d'une part : le relevé des existences actives et passives; un aspect qualitatif d'autre part : la valeur à attribuer à ces différents éléments, les corrections de valeur, les amortissements et les provisions à constituer.

Le lien que la loi établit entre l'inventaire et les comptes annuels implique-t-il que l'inventaire soit effectué à la date de clôture ? Diverses questions ont été posées à la Commission à ce sujet.

De l'avis de la Commission, une distinction très nette doit être établie entre, d'une part, la date à laquelle la vérification de la donnée se réfère et à laquelle la réalité et l'évaluation de l'élément du patrimoine ont censées vérifiées et, d'autre part, la date à laquelle le relevé est opéré matériellement. La première ne peut être que la date de clôture; la seconde peut s'écarter de la première pour autant que les modifications, tant en plus qu'en moins, subies par le patrimoine au cours de ce décalage dans le temps puissent être ajoutées ou éliminées avec un degré suffisant de fiabilité.

C'est tout d'abord le cas pour les éléments du patrimoine, à l'actif comme au passif, qui ne subissent à court terme pas de modifications ou seulement des modifications qui sont aisément susceptibles d'être saisis, telles les immobilisations corporelles, incorporelles ou financières; c'est ensuite le cas pour les éléments pour lesquels l'entreprise dispose d'attestations émanant de tiers, par exemple les avoirs en compte, les créances, les dettes.

Sous l'angle des relevés matériels, les tâches les plus ardues sont celles en relation avec les stocks.

Dans le cas d'une entreprise qui ne dispose pas d'une organisation administrative des stocks permettant de suivre les entrées et les sorties et la transformation des produits si elle exerce une activité de nature industrielle, les relevés d'inventaire devront nécessairement, quant aux stocks, être opérés à la date de clôture, voire à une date très proche de celle-ci.

En revanche, dans la mesure où l'entreprise dispose d'une telle organisation administrative, les relevés des stocks pourront être effectués à une date s'écartant de la date de clôture et se situant soit avant soit après cette dernière, pour autant que cette

organisation administrative permette de reconstituer au départ de l'inventaire et en tenant compte des entrées et des sorties relevées au cours de l'intervalle de temps, la constitution effective du stock en cause à la date de clôture.

De même, et pour autant toujours que l'organisation administrative du suivi des stocks soit adéquate, il n'y a pas d'objection à ce que les relevés matériels soient répartis sur l'ensemble de l'exercice, qu'ils portent successivement sur les différents éléments des stocks et donnent lieu, à ce moment-là aux rectifications quantitatives constatées.

Dans ces cas, les termes utilisés par la loi «à la date choisie» prennent toute leur signification, tandis que l'inventaire matériel conserve lui la pleine signification d'étayer, sous l'angle des relevés quantitatifs, les données de la comptabilité.

On relèvera toutefois que, quelle que soit la date à laquelle les relevés matériels sont opérés, les évaluations doivent, elles, être toujours opérées à la date de clôture de l'exercice. C'est à ce moment, en effet, que les valeurs doivent s'apprécier et être prises en considération.