

Refonte totale des Swiss GAAP RPC: mise en consultation d'autres RPC

Conrad Meyer, Dr oec. publ., est professeur titulaire de gestion des entreprises, directeur de l'Institut für Rechnungswesen und Controlling (institut de comptabilité et de controlling) de l'Université de Zurich et président de la Commission pour les recommandations relatives à la présentation des comptes (RPC), Zurich

1. Introduction

A l'automne 2003, la Commission RPC a décidé de remanier le référentiel en profondeur et de le repositionner. Depuis, les divers sous-projets suivants ont pu être traités dans les délais:

- Mise en consultation et adoption du cadre conceptuel en 2005
- Ouverture de la procédure de consultation relative aux RPC fondamentales en décembre 2005.

Cette publication spéciale inaugure la mise en consultation des autres Swiss GAAP RPC. L'entrée en vigueur du référentiel remanié est prévue pour le 1.1.2007.

2. Utilisateurs

Le repositionnement des Swiss GAAP RPC vise à soutenir la présentation des comptes des petites et moyennes entreprises ainsi que des groupes à rayonnement national. Les organisations à but non lucratif et les caisses de pension font également partie des utilisateurs des RPC. Ces organisations doivent pouvoir disposer d'une structure de présentation des comptes adéquate, qui donne une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats (true and fair view). L'objectif est également d'améliorer la communication avec les investisseurs, les banques et les autres milieux concernés tout en facilitant la comparabilité des comptes annuels/ états financiers entre les entreprises et dans le temps.

3. Concept

De structure modulaire, le nouveau concept s'articule autour de trois éléments fondamentaux: le cadre conceptuel, les RPC fondamentales et les autres normes. Les petites entreprises (critères de taille selon le schéma 1) ont la possibilité de ne prendre en considération que le cadre

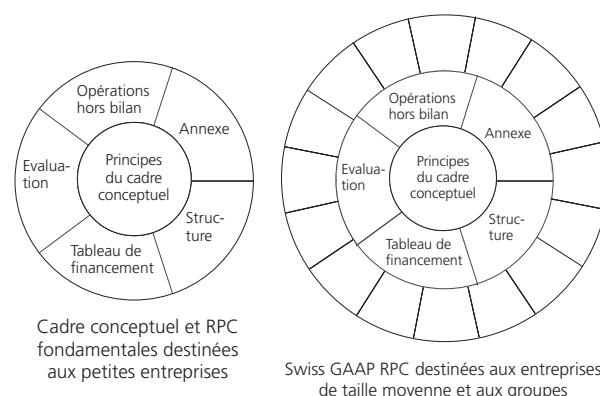
conceptuel et certaines recommandations (RPC fondamentales). Le concept comprend une sélection sur mesure des recommandations qui constitue une base appropriée pour la présentation des comptes tout en ouvrant la voie de l'application ultérieure complète des Swiss GAAP RPC (cf. schéma 2).

Les entreprises et groupes cotés sur le segment Local Caps, les entités de taille moyenne ainsi que les groupes à rayonnement national sont tenus d'appliquer l'intégralité du référentiel (Swiss GAAP RPC).

Schéma 1: Critère d'application des RPC fondamentales

Une entité peut appliquer les RPC fondamentales dès lors que, au cours de deux exercices successifs, elle ne dépasse pas deux des critères suivants: a) total du bilan: CHF 10 millions, b) chiffre d'affaires: CHF 20 millions, c) effectif: 50 emplois à plein temps en moyenne annuelle.

Schéma 2: Structure modulaire des Swiss GAAP RPC



Le cadre conceptuel, qui s'applique à l'ensemble des entreprises, a été adopté en début d'année pour entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2006. Il décrit les principes sur lesquels repose la présentation des comptes selon les Swiss GAAP RPC et se compose notamment des éléments suivants: but et contenu, objectif des états financiers, bases des états financiers, concepts d'évaluation autorisés et exigences qualitatives. En outre, le cadre conceptuel décrit les principes des Swiss GAAP RPC et explicite les liens avec le droit fiscal.

4. RPC fondamentales (Swiss GAAP RPC 1-7)

La procédure de consultation concernant les RPC fondamentales a débuté en décembre 2005. Le délai d'envoi des prises de position court jusqu'à mi-février 2006. Outre le cadre conceptuel, font partie des RPC fondamentales:

- Principes (Swiss GAAP RPC 1)
- Evaluation (Swiss GAAP RPC 3)
- Présentation et structure (Swiss GAAP RPC 4)
- Tableau de financement (Swiss GAAP RPC 5)
- Opérations hors bilan (Swiss GAAP RPC 6)
- Annexe (Swiss GAAP RPC 7)

5. Autres RPC (Swiss GAAP RPC 10 – 27, à l'exception des RPC 14, 21 et 26)

Le repositionnement permet d'abandonner le traitement «hétérogène» des questions relatives aux comptes individuels et consolidés qui faisait partie de l'ancien concept. Les RPC fondamentales et les autres RPC s'appliquent aussi bien aux comptes individuels qu'aux comptes consolidés. Toutes les questions qui concernent uniquement les comptes consolidés sont traitées séparément dans une nouvelle recommandation (Swiss GAAP RPC 30 «Comptes consolidés»). Les groupes de très petite taille, qui ne dépassent pas les seuils des critères de taille contenus dans le cadre conceptuel (cf. schéma 1) constituent une exception: pour eux, la question se pose de savoir s'ils doivent présenter leurs comptes consolidés uniquement sur la base des RPC fondamentales et de la Swiss GAAP RPC 30 ou s'ils doivent prendre en compte l'intégralité du référentiel. Cette problématique sera dès lors abordée dans les questions relatives à la procédure de consultation.

Les autres RPC ont été alignées sur le nouveau concept, tant au niveau de la forme que du contenu. L'harmonisation était au cœur des préoccupations après que des contradictions sont apparues entre nouvelles et anciennes RPC. Les recommandations révisées qui sont présentées aujourd'hui correspondent aux toute dernières connaissances en matière de comptabilité et sont harmonisées les unes par rapport aux autres.

Lors du remaniement des autres RPC, un soin particulier a été apporté pour que le nouveau référentiel soit d'un usage aussi simple et pratique que possible tout en garantissant le respect de l'objectif suprême de l'image fidèle «true and fair view». La Commission RPC estime

que les RPC proposées peuvent remplir cet objectif.

Pour que les milieux concernés par la procédure de consultation puissent identifier les principales modifications apportées au contenu des autres RPC, la publication spéciale contient en outre les questions relatives à tous les changements importants par rapport aux anciennes RPC. Les anciennes et les nouvelles recommandations ont été présentées dans un tableau synoptique. Outre les questions relatives à la procédure de consultation, toute autre prise de position approfondie sur des thèmes n'ayant pas fait l'objet de modifications est la bienvenue.

6. Comptes consolidés (Swiss GAAP RPC 30)

Entièrement remaniée, la nouvelle réglementation relative aux comptes consolidés se fonde sur une seule norme RPC distincte qui régit toutes les questions portant exclusivement sur ce domaine. Par conséquent, la Swiss GAAP RPC 30 s'adresse uniquement aux groupes. Elle permet d'écarter certains doutes quant à savoir si des recommandations s'appliquent à des entreprises individuelles ou à des groupes.

La structure de la nouvelle RPC 30 s'oriente vers une conception moderne des thèmes à traiter dans les comptes consolidés. La compréhension et la mise en œuvre de la RPC 30 doivent donc être facilitées.

Dans le cadre de la RPC 30, les questions pour la procédure de consultation abordent des dispositions centrales qui apportent des nouveautés au niveau du contenu.

7. Swiss GAAP RPC spécifiques à certaines branches (RPC 14, 21 et 26)

La Commission RPC a décidé de laisser inchangée la Swiss GAAP RPC 14 «Comptes consolidés des compagnies d'assurance» jusqu'à ce que la communauté comptable internationale sache avec certitude quels concepts seront choisis à l'avenir.

La Swiss GAAP RPC 21 «Etablissement des comptes des organisations sociales d'utilité publique à but non lucratif» ayant fait ses preuves, il n'y a donc pas lieu de procéder à des modifications. Il a seulement été rajouté dans l'introduction que les recommandations de la Swiss GAAP RPC 21 prévalent sur celles de la nouvelle Swiss GAAP RPC 30.

La Commission vient de décider que la Swiss GAAP RPC 26 demeurerait également inchangée.

8. Remarque finale

Avec cette publication, tous les éléments du nouveau référentiel relatif aux Swiss GAAP RPC sont soit adoptés ou font l'objet de la procédure de consultation (cf. schéma 3). Après analyse des prises de position, les RPC fondamentales seront ajustées par la Commission (vraisemblablement au printemps), puis mises en

vigueur. Les autres Swiss GAAP RPC (Swiss GAAP RPC 10 – 27 ainsi que la Swiss GAAP RPC 30 «Comptes consolidés») devraient être examinées par la Commission au deuxième trimestre 2006 et adoptées à l'été 2006.

Par conséquent, plus rien ne viendra entraver la première application des nouvelles normes RPC à structure modulaire au 1.1.2007.

Schéma 3: Etat d'avancement des travaux pour chaque RPC

RPC fondamentales

1. Principes	
3. Evaluation	
4. Présentation et structure	
5. Tableau de financement	
6. Opérations hors bilan	
7. Annexe	Procédure de consultation de décembre 2005 à mi-février 2006

RPC «best practice»

10. Valeurs incorporelles	
11. Impôts	
12. Rapport intermédiaire	
13. Transactions de leasing	
15. Parties liées	
17. Stocks	
18. Immobilisations corporelles	
20. Dépréciation d'actifs	
22. Contrats de construction	
23. Provisions	
24. Capitaux propres et transactions avec les actionnaires	
27. Instruments financiers dérivés	Procédure de consultation de février à fin avril 2006

Comptes consolidés

30. Comptes consolidés	Procédure de consultation de février à fin avril 2006
------------------------	---

RPC spécifiques aux branches

14. Compagnies d'assurance	
21. Organisations à but non lucratif	
26. Institutions de prévoyance professionnelle	Pas de modifications prévues

Questions relatives à la procédure de consultation portant sur les autres Swiss GAAP RPC

Dans l'introduction qu'il a rédigée pour cette publication, Conrad Meyer explicite la refonte totale des Swiss GAAP RPC. Il ressort du schéma n° 3 que la procédure de consultation portant sur les RPC fondamentales (Kern-FER) est déjà lancée. Les questions suivantes se rapportent donc uniquement aux Swiss GAAP RPC 10 à 30, à l'exception des Swiss GAAP RPC 14, 21 et 26 qui n'ont subi aucun changement matériel. A la base des questions soumises à consultation, on trouve chaque fois des différences majeures entre les Swiss GAAP RPC existantes (colonne «Ancienne réglementation») et celles qui ont été remaniées (colonne «Nouvelle réglementation»).

Vu l'importance du projet, les organes des RPC sont favorables à une très large consultation. Nous vous prions donc de bien vouloir prendre position sur les questions énoncées ci-après. Si vous n'êtes pas d'accord avec les versions proposées, nous vous saurions gré d'en expliquer les raisons. En effet, ces explications sont du plus haut intérêt pour l'évaluation de la consultation.

Veillez adresser, **d'ici le 17 mars 2006** au plus tard, votre prise de position sur les questions mises en consultation à l'adresse suivante:

Chambre fiduciaire
«Consultation RPC»
Madame Evi Keller
Case postale 6140
8032 Zurich
evi.keller@treuhand-kammer.ch

<i>Anciennes dispositions</i>	<i>Nouvelles dispositions</i>	<i>Question pour la procédure de consultation</i>
<p>Swiss GAAP RPC 10 «Valeurs incorporelles»</p> <ul style="list-style-type: none"> - Pas d'obligation claire sur l'activation des valeurs incorporelles acquises. - Pas de tableau des immobilisations incorporelles exigé 	<ul style="list-style-type: none"> - Obligation d'activation pour les valeurs incorporelles acquises - Clarification à l'aide d'exemples de valeurs incorporelles ne pouvant être activées - Obligation d'établir un tableau des immobilisations pour les valeurs incorporelles 	<p>Êtes-vous d'accord avec les deux précisions (obligation d'activer les valeurs incorporelles acquises et citation d'exemples de valeurs incorporelles ne pouvant être activées)?</p> <p>Êtes-vous d'accord avec l'exigence d'un tableau des immobilisations pour les valeurs incorporelles?</p>
<p>Swiss GAAP RPC 11 «Impôts»</p> <ul style="list-style-type: none"> - Traitement des impôts sur les bénéfices et le capital (en particulier du point de vue de la présentation) - Obligation d'information sur les crédits d'impôt non activés pour raison de prudence et les taux d'imposition hypothétiques lors de la réévaluation d'actifs immobilisés sans incidence fiscale 	<ul style="list-style-type: none"> - Traitement limité aux impôts sur les bénéfices courants et différés - Suppression de l'obligation d'information sur les crédits d'impôt non activés pour raison de prudence et les taux d'imposition hypothétiques lors de la réévaluation d'actifs immobilisés sans incidence fiscale 	<p>Approuvez-vous le nouveau champ d'application?</p> <p>Approuvez-vous la suppression de ces deux informations?</p>
<p>Swiss GAAP RPC 13 «Transactions de leasing»</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Clarifier l'obligation d'amortir sur la durée du contrat de leasing les bénéfices provisionnés des transactions sale and lease back - Dans les comptes individuels, le leasing financier doit également être porté au bilan 	<p>Êtes-vous favorable à la clarification concernant le bénéfice résultant des transactions sale and lease back?</p> <p>Approuvez-vous le fait que la distinction soit abolie entre comptes individuels et comptes consolidés pour le traitement du leasing financier?</p>
<p>Swiss GAAP RPC 15 «Transactions avec des parties liées»</p> <ul style="list-style-type: none"> - L'entreprise ne doit pas faire figurer dans les comptes annuels les cotisations dues et les prestations d'institutions de prévoyance, ainsi que les rémunérations de personnes liées dans le cadre de leur activité normale en tant qu'employé ou organe 	<ul style="list-style-type: none"> - Seules les cotisations dues et les prestations d'institutions de prévoyance ordinaires sont exemptées de publication, de même que les rémunérations ordinaires de personnes liées dans le cadre de leur activité normale en tant qu'employé ou organe 	<p>Êtes-vous d'accord avec la nouvelle disposition en matière de publication?</p>
<p>Swiss GAAP FER 18 «Immobilisations corporelles»</p> <p>Les immobilisations corporelles détenues uniquement à des fins de rendement peuvent également être</p>	<p>L'évaluation des immobilisations corporelles détenues uniquement à des fins de rendement peut</p>	<p>Approuvez-vous le fait que, lors de l'évaluation aux valeurs actuelles, la modification de ces valeurs soit</p>

<p>évaluées à leur valeur actuelle. La réévaluation ou la moins-value au-delà de la valeur d'acquisition peut:</p> <ul style="list-style-type: none"> - être enregistrée dans le résultat de la période ou - créditée à la réserve de réévaluation (ou débitée à cette réserve) 	<p>continuer à être effectuée sur la base de la valeur actuelle.</p> <p>Les modifications des valeurs actuelles doivent être enregistrées dans le résultat de la période.</p>	<p>désormais enregistrée uniquement avec effet sur le résultat?</p>
<p>Swiss GAAP RPC 27 «Instruments financiers dérivés» (précédemment intégrée à la Swiss GAAP RPC 10 «Opérations hors bilan»)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Les instruments financiers dérivés évalués à leurs valeurs de remplacement doivent être enregistrés dans le bilan ou indiqués dans l'annexe - Le montant des instruments financiers dérivés en cours ainsi que leurs principes d'évaluation doivent figurer dans l'annexe 	<ul style="list-style-type: none"> - Les instruments financiers dérivés doivent être inscrits au bilan à leurs valeurs de remplacement. Les modifications des valeurs de remplacement doivent être enregistrées avec effet sur le résultat (exception: instruments dérivés utilisés à des fins de couverture) - Outre le montant des instruments dérivés en cours, les objectifs et les stratégies sous-jacents à ces instruments doivent être indiqués 	<p>Êtes-vous favorable à l'inscription des instruments financiers dérivés au bilan et à l'enregistrement des variations de valeur avec effet sur le résultat?</p> <p>Approuvez-vous l'obligation d'indiquer les objectifs et les stratégies qui justifient le recours aux instruments dérivés?</p>
<p>Swiss GAAP RPC 30 «Comptes consolidés» (précédemment Swiss GAAP RPC 2)</p> <ul style="list-style-type: none"> - L'intégration globale de sociétés ayant des activités différentes n'est pas requise - En ce qui concerne les conversions monétaires, il convient d'indiquer la méthode utilisée et d'expliquer comment les différences qui en résultent ont été traitées - Pas de distinction entre les petits et les grands groupes 	<ul style="list-style-type: none"> - Le périmètre de consolidation englobe aussi bien les entreprises ayant des activités différentes que les entités ad hoc - La conversion monétaire doit s'effectuer selon la méthode du cours de clôture (bilan au cours de clôture, compte de résultats au cours de clôture ou au cours moyen) - Informations à publier: chiffre d'affaires, bénéfice annuel, fonds propres et étrangers des entités associées ainsi que l'utilisation d'une norme de présentation des comptes autre que les Swiss GAAP RPC - Informations à publier: principaux éléments des bilans des entités achetées et vendues - Consolidation des petits groupes: sur la base des RPC fondamentales et en tenant compte uniquement de la Swiss GAAP RPC 30 (option 1) ou sur la base du référentiel complet (option 2) 	<p>Êtes-vous d'accord avec la nouvelle définition du périmètre de consolidation?</p> <p>Approuvez-vous l'obligation d'utiliser la méthode du cours de clôture pour la conversion monétaire?</p> <p>Êtes-vous favorable à l'obligation d'informer sur les comptes annuels des entités associées et l'utilisation de normes de présentation des comptes différentes?</p> <p>Approuvez-vous l'obligation de fournir les informations requises dans le cadre d'un achat ou d'une vente d'entreprise?</p> <p>Quelle option préférez-vous?</p>

Sommaire

RPC fondamentales

	Page
1. Principes	9
3. Evaluation	11
4. Présentation et structure	15
5. Tableau de financement	17
6. Opérations hors bilan	19
7. Annexe	21

RPC «best practice»

	Page
10. Valeurs incorporelles	23
11. Impôts	25
12. Rapport intermédiaire	27
13. Transactions de leasing	29
15. Parties liées	31
17. Stocks	33
18. Immobilisations corporelles	37
20. Dépréciation d'actifs	45
22. Contrats de construction	53
23. Provisions	57
24. Capitaux propres et transactions avec les actionnaires	65
27. Instruments financiers dérivés	73

Comptes consolidés

	Page
30. Comptes consolidés	77

La présente recommandation s'applique pour la première fois aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2007 ou ultérieurement.

Procédure

La «Commission pour les recommandations relatives à la présentation des comptes Swiss GAAP RPC» se compose de personnalités représentant tant les utilisateurs, les destinataires, les auditeurs, les régulateurs et la recherche que l'enseignement.

Les autorités intéressées sont conviées à observer et à suivre les travaux de la Commission technique.

Le comité d'experts de la Commission met au point un projet de recommandation. La Commission évalue et approuve la recommandation compte tenu des résultats d'une procédure de consultation.

Les recommandations sont publiées en français, en allemand, en italien et en anglais, la version allemande faisant foi pour leur interprétation.

Les Swiss GAAP RPC constituent un concept de principes de présentation des comptes reconnus en Suisse.

1. But

La présentation des comptes selon les Swiss GAAP RPC augmente la transparence. Celle-ci est obtenue grâce au respect du principe de l'image fidèle (True & Fair View) et aux réglementations figurant dans les différentes recommandations. La présentation des comptes selon les Swiss GAAP RPC repose sur des critères économiques et constitue dès lors une base importante pour les décisions entrepreneuriales. Les connaissances acquises par le biais des Swiss GAAP RPC ont pour effet d'améliorer la compréhension de la présentation des comptes.

Les Swiss GAAP RPC s'efforcent d'aboutir à un rapport coût/profit avantageux tant pour la première application que pour les suivantes. Seule une mise à contribution relativement modérée de ressources est nécessaire pour présenter des comptes reposant sur des critères économiques et servant de base de décision.

La présentation des comptes selon les Swiss GAAP RPC génère la confiance et peut se solder par une diminution des coûts financiers.

2. Mise en place

En principe, le référentiel renfermant les Swiss GAAP RPC doit être respecté dans son intégralité. Les entités qui, au cours de deux exercices successifs, ne dépassent pas deux des critères suivants, peuvent se limiter à appliquer les RPC fondamentales:

- total du bilan: CHF 10 millions;
- chiffre d'affaires: CHF 20 millions;
- effectif: 50 emplois à plein temps en moyenne annuelle.

Les RPC fondamentales se composent des Swiss GAAP RPC suivantes:

- Cadre conceptuel
- Évaluation (Swiss GAAP RPC 3)
- Présentation et structure (Swiss GAAP RPC 4)
- Tableau de financement (Swiss GAAP RPC 5)
- Opérations hors bilan (Swiss GAAP RPC 6)
- Annexe (Swiss GAAP RPC 7)

Le respect des RPC fondamentales permet d'avoir un aperçu aussi sûr que possible du patrimoine, de la situation financière et des résultats. Il n'y a pas lieu de remplir toutes les exigences en matière d'évaluation et de publication comme cela est requis pour des comptes annuels arrêtés selon les Swiss GAAP RPC.

3. Destinataires des comptes annuels selon les Swiss GAAP RPC

Les comptes annuels selon les Swiss GAAP RPC s'adressent en particulier aux organes des entités, aux bailleurs de fonds effectifs et potentiels (propriétaires et créanciers, notamment banques), aux donateurs, aux assurés ainsi qu'à d'autres intéressés.

4. Principes des Swiss GAAP RPC

La présentation des comptes selon les Swiss GAAP RPC est développée selon un concept qui reprend les principes suivants:

- encouragement d'une présentation des comptes crédible;
- principe de l'image fidèle (True & Fair View) en tant que fondement;

- recommandations orientées sur des principes (principe based) avec un cadre conceptuel d'application générale;
- octroi de possibilités de choix; publication des méthodes retenues;
- création de conditions favorables en vue d'un passage éventuel aux normes internationales.

Des questions ouvertes en matière de présentation des comptes selon les Swiss GAAP RPC seront résolues dans le sens du cadre conceptuel. Les règles des nouvelles recommandations l'emportent sur celles des anciennes recommandations.

5. Structure des recommandations

Toutes les recommandations sont obligatoires dans leur intégralité pour la présentation des comptes selon les Swiss GAAP RPC. Elles s'articulent autour des chapitres suivants:

- Introduction
- Recommandation
- Explications
- Annexe (exemples et graphiques).

6. Rapport avec le droit fiscal

Les comptes annuels établis selon le droit commercial sont déterminants sur le plan fiscal. Les comptes annuels établis selon les Swiss GAAP RPC reposant sur la base du principe de l'image fidèle se distinguent des comptes annuels établis selon le droit commercial.

7. Mise en application

Les entités veilleront à ce que les personnes chargées de l'établissement des comptes annuels disposent des connaissances nécessaires en matière de Swiss GAAP RPC. Ces entités indiqueront dans les principes de la présentation des comptes que ceux-ci ont été établis en conformité avec les Swiss GAAP RPC. Elles feront clairement ressortir à cet égard que le concept appliqué est soit celui des Swiss GAAP RPC, soit celui des RPC fondamentales.

La présente recommandation s'applique pour la première fois aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2007 ou ultérieurement.

Recommandation

Généralités

- 1 Les prescriptions d'évaluation appliquées dans les comptes annuels garantissent l'uniformité et la permanence de l'évaluation.
- 2 Les principes d'évaluation des différents postes du bilan s'orientent sur les bases d'évaluation ci-après:
 - le coût d'acquisition ou de revient historique (Historical Cost) ou
 - la juste valeur (Fair Value).L'évaluation de postes particuliers régie par des dispositions légales spécifiques demeure réservée.
- 3 L'évaluation doit se faire de manière uniforme dans chacun des postes du bilan. Pour l'évaluation de postes individuels liés sur le plan technique, on partira dans chaque cas d'une base d'évaluation uniforme. Les écarts par rapport à la base d'évaluation choisie pour un poste du bilan sont possibles dans la mesure où ils se justifient techniquement et sont publiés dans l'annexe.
- 4 Les principes d'évaluation des postes individuels doivent comprendre, selon la base d'évaluation choisie, la détermination et l'enregistrement systématiques des amortissements et des corrections de valeur ainsi que des dépréciations d'actifs. Les changements des valeurs actuelles doivent être enregistrés dans le compte de résultats. L'enregistrement des modifications dans les capitaux propres n'est autorisé que si cela est prévu par d'autres recommandations relatives à des thèmes spécifiques.
- 5 La même base et les mêmes principes d'évaluation des rubriques individuelles doivent être appliqué(s) pour l'exercice de référence et l'exercice précédent.
- 6 La base d'évaluation des comptes annuels et les principes d'évaluation des rubriques individuelles doivent être mentionnés dans

l'annexe, notamment les principes d'évaluation pour:

- les titres (de l'actif circulant);
- les créances;
- les stocks;
- les immobilisations corporelles;
- les immobilisations financières;
- les immobilisations incorporelles;
- les engagements;
- les provisions;
- les autres postes qui constituent un élément important des comptes annuels.

Principes d'évaluation des poste du bilan

- 7 Les titres de l'actif circulant doivent être évalués aux valeurs actuelles. En l'absence de valeurs actuelles, ils doivent être évalués au maximum au coût d'acquisition, déduction faite de pertes de valeur éventuelles.
- 8 Les créances sont évaluées à la valeur nominale, déduction faite de pertes de valeur éventuelles.
- 9 L'évaluation des stocks se fait au coût d'acquisition ou de revient ou – si celle-ci est plus basse – à la valeur d'aliénation réalisable (principe de la valeur la plus basse).
- 10 Les immobilisations corporelles destinées à la fabrication de biens ou à la fourniture de prestations sont portées au bilan au coût d'acquisition ou de fabrication, déduction faite des amortissements nécessaires. Les immobilisations corporelles hors exploitation détenues uniquement à des fins de rendement peuvent être enregistrées à la valeur actuelle.
- 11 Les immobilisations financières sont évaluées au coût d'acquisition, déduction faite de pertes de valeur éventuelles.
- 12 Les immobilisations incorporelles sont évaluées au coût d'acquisition (pour les valeurs incorporelles acquises) ou de revient (pour les valeurs incorporelles créées par l'entité elle-même), déduction faite des amortissements nécessaires.
- 13 Les engagements sont en général portés au bilan à la valeur nominale.
- 14 Les provisions constituent des engagements juridiques ou de fait. Elles doivent être éva-

luées chaque fois à la date du bilan sur la base des sorties de fonds vraisemblables.

Dépréciations d'actifs (Impairment)

- 15 Pour tous les actifs, on examinera à la date du bilan s'il existe des signes que la valeur comptable de l'actif dépasse la valeur réalisable (perte de valeur). En présence d'une dépréciation d'actifs, la valeur comptable doit être ramenée à la valeur réalisable, les dépréciations d'actifs étant alors enregistrées dans le compte de résultats.

Conversion monétaire

- 16 La conversion de postes tenus en monnaies étrangères se fait selon la méthode du cours de clôture. Tous les actifs et tous les engagements sont convertis au cours en vigueur à la date du bilan. Les transactions en monnaies étrangères sont converties au cours du jour de la transaction ou au cours moyen du mois durant lequel la transaction a eu lieu. Les effets résultant d'adaptations des cours de change sont enregistrés dans le compte de résultats.

Impôts différés

- 17 Du fait de l'application de valeurs déterminées selon le principe de l'image fidèle (True & Fair View), il résulte des différences d'évaluation par rapport aux valeurs fiscalement déterminantes. Des impôts différés sur le bénéficiaire devront être pris en considération.

Explications

ad chiffre 2

- 18 Une distinction est faite entre, d'une part, la base d'évaluation dans le sens du concept applicable à l'ensemble des comptes annuels et, d'autre part, des principes d'évaluation pour les postes individuels.
- 19 Lorsque des dispositions légales spéciales existent pour des branches d'activité spécifiques, telles que les banques ou les compagnies d'assurance, leur application demeure réservée dans la mesure où elles contiennent, dans des cas particuliers, des prescriptions d'évaluation qui ne répondent ni aux principes des valeurs historiques ni à celui des valeurs actuelles. Dans ces cas, les comp-

tes annuels doivent en faire état, sous une forme appropriée, en se référant aux lois spéciales.

ad chiffre 3

- 20 Dans certaines circonstances, il peut être objectivement justifié de s'écarter de la base d'évaluation choisie pour l'évaluation de rubriques individuelles ou de combiner plusieurs bases d'évaluation. Ainsi, par exemple, il peut être objectivement justifié, en dépit de l'évaluation sur la base de valeurs historiques dans le cadre des comptes annuels, d'évaluer des actifs hors exploitation (notamment des immeubles voire des titres) à la juste valeur (Fair Value).
- 21 Par postes individuels ayant un lien entre eux, on doit comprendre des rubriques dont les valeurs servent de référence à l'autre poste. Ainsi, les amortissements sur immobilisations corporelles contenus dans le compte de résultats (et dans le tableau de financement) découlent de la valeur des immobilisations corporelles.

ad chiffre 4

- 22 Les amortissements et les dépréciations d'actifs doivent être déterminés et enregistrés dans les comptes annuels selon des critères économiques. Par exemple, les amortissements ne doivent pas être calculés en fonction de critères fiscaux mais sur la base de la durée d'usage ou d'autres critères similaires. Les méthodes choisies pour le calcul des amortissements et des dépréciations d'actifs doivent être mentionnées dans l'annexe.

ad chiffre 8

- 23 Les créances d'une certaine importance seront évaluées individuellement.
- 24 Les autres créances peuvent faire l'objet d'un ajustement forfaitaire. Les hypothèses pour le calcul de correction de valeur forfaitaire doivent être mentionnées dans l'annexe. La correction de valeur forfaitaire sur des créances doit se baser sur des valeurs empiriques de l'entité considérée.

ad chiffre 9

- 25 Les coûts d'acquisition et de revient des stocks renferment toutes les dépenses – directes et indirectes – nécessaires pour amener les stocks à leur lieu de stockage

actuel ou dans leur état actuel (coût complet). Pour déterminer le coût d'acquisition et de revient des stocks, ce sont en principe les coûts effectifs qui sont déterminants. Le calcul des coûts peut également se faire à l'aide d'une méthode d'approximation.

- 26 Pour déterminer la valeur d'aliénation réalisable, on part du prix actuel sur le marché.

ad chiffre 10

- 27 Les investissements en immobilisations corporelles doivent être activés lorsqu'ils sont utilisés pendant plus d'un an et qu'ils dépassent la limite inférieure de l'activation.
- 28 L'amortissement se fait de manière prévisionnelle (au prorata de la durée ou des prestations) sur la durée utile de l'immobilisation. Les amortissements sont effectués dès le commencement effectif de l'utilisation dans l'exploitation. La méthode et la durée d'amortissement doivent être publiées.
- 29 Pour les terrains et les sols, on n'effectue en principe pas d'amortissement prévisionnel car on peut tabler sur une durée d'utilisation illimitée.

ad chiffre 11

- 30 Par participation, on entend des parts d'au moins 20% au capital d'autres entités dans l'intention de les détenir de manière durable. Les prêts à long terme et les titres avec un but de placement à long terme (mais avec une part au capital inférieure à 20%) font partie des autres immobilisations financières.

ad chiffre 12

- 31 Les immobilisations incorporelles acquises ne peuvent être portées au bilan que si elles génèrent un profit mesurable sur plusieurs années pour l'entité.
- 32 Les valeurs incorporelles créées par l'entité elle-même ne peuvent être activées que si elles remplissent de manière cumulative les conditions suivantes à la date du bilan:
- la valeur incorporelle créée par l'entité elle-même est identifiable et est toujours dans le pouvoir de disposition de l'entité;
 - la valeur incorporelle créée par l'entité elle-même génère pour celle-ci un profit mesurable sur plusieurs années;

- les charges incombant à la valeur incorporelle créée par l'entité elle-même peuvent être enregistrées et évaluées séparément;
- il est vraisemblable que les fonds nécessaires à la fabrication et à la commercialisation ou à l'usage propre de la valeur incorporelle existent ou sont mis à disposition.

- 33 L'activation des charges pour des activités générales de recherche n'est pas autorisée. L'activation de frais de développement est autorisée dans la mesure où les conditions du point 32 sont remplies.

- 34 Pour porter au bilan des valeurs incorporelles, la durée utile future doit être estimée avec prudence et la valeur enregistrée dans le compte de résultats de manière systématique (normalement de façon linéaire) sur cette durée utile. Dans la mesure où la durée utile ne peut pas être déterminée de manière claire, l'amortissement se fait en général sur une période de cinq ans, mais au maximum sur une période de vingt ans dans les cas dûment justifiés. Pour les valeurs incorporelles liées à des personnes, la durée utile ne peut pas dépasser cinq ans. La durée utile estimée ainsi que la méthode de l'amortissement des valeurs incorporelles doivent être publiées dans l'annexe.

- 35 Les frais de constitution et d'organisation ne constituent pas des valeurs incorporelles et ne peuvent donc pas être portés à l'actif.

ad chiffre 14

- 36 Les provisions doivent être augmentées, maintenues ou dissoutes sur la base d'une réévaluation annuelle.

ad chiffre 15

- 37 On examine s'il existe des dépréciations d'actifs uniquement en cas d'application de la méthode du coût historique. Si l'on applique celle de la valeur actuelle, une adaptation permanente de celle-ci a lieu (augmentation ou diminution).

GLOSSAIRE

Amortissement signifie la répartition systématique de tout le volume d'amortissement d'un actif sur sa durée utile estimée; le volume d'amortissement représente le coût d'acquisition ou le coût de revient d'un actif, déduction faite de sa valeur résiduelle.

La **limite inférieure d'activation** d'une immobilisation corporelle est déterminée par une entité dans le cadre de son appréciation de l'importance relative et définit la plus petite valeur/unité de quantité à activer. En règle générale, celle-ci se définit selon les critères minimaux d'activation fiscale en vigueur dans les pays concernés.

Il y a une **dépréciation d'actifs** lorsque la valeur comptable d'un actif dépasse la valeur réalisable (Recoverable Amount). La valeur réalisable est la plus élevée de la valeur de marché nette (Net Selling Price) et de la valeur d'usage (Value in Use).

La présente recommandation s'applique pour la première fois aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2007 ou ultérieurement.

Recommandation

- 1 La recommandation se limite à une structure minimale. La présentation peut suivre le modèle ci-après ou toute autre forme appropriée.
- 2 Dans le bilan, les postes suivants doivent être indiqués séparément:
 - Actif**
 - A Actif circulant
 - Liquidités
 - Titres
 - Créances résultant de livraisons et de prestations
 - Autres créances à court terme
 - Stocks
 - Comptes de régularisation
 - B Actif immobilisé
 - Immobilisations corporelles
 - Immobilisations financières
 - Immobilisations incorporelles
 - Passif**
 - C Capitaux étrangers à court terme
 - Dettes résultant de livraisons et de prestations
 - Autres dettes à court terme
 - Provisions à court terme
 - Comptes de régularisation
 - D Capitaux étrangers à long terme
 - Dettes financières
 - Autres dettes à long terme
 - Provisions à long terme
 - E Capitaux propres
 - Capital de l'entité
 - Capital non libéré (poste négatif)
 - Réserves provenant de primes
 - Propres actions (poste négatif)
 - Réserves provenant de bénéfices ou pertes cumulées
- 3 Les postes suivants doivent être indiqués séparément dans le bilan ou dans l'annexe:
 - Sous créances
 - Envers des entités ou des personnes apparentées
 - Sous immobilisations corporelles
 - Terrains et constructions
 - Installations et aménagements techniques et machines
 - Immobilisations corporelles en cours de construction
 - Autres immobilisations corporelles
 - Sous immobilisations financières
 - Titres ayant un caractère de placement à long terme
 - Participations
 - Envers des entités ou des personnes apparentées
 - Sous immobilisations incorporelles
 - Valeurs incorporelles acquises
 - Valeurs incorporelles créées par l'entité elle-même (notamment aussi frais de développement activés)
 - Sous dettes
 - Envers des entités ou des personnes apparentées
 - Sous provisions
 - Provisions pour impôts (pour impôts différés)
 - Provisions pour engagements de prévoyance
 - Provisions pour restructurations
 - Autres provisions
 - Sous capitaux propres (fonds propres)
 - Montants des différentes catégories de titres émis
 - Résultat (bénéfice/perte) de la périodeLes autres postes importants seront présentés séparément.
- 4 Les corrections de valeur effectuées sur des postes de l'actif circulant et des immobilisations financières ainsi que les corrections de valeur cumulées sur des postes de l'actif immobilisé en cas d'amortissement indirect doivent être indiquées séparément sous l'actif correspondant ou dans l'annexe.
- 5 Le compte de résultats peut être établi soit selon la méthode de l'affectation des charges par nature, soit selon la méthode de l'affectation des charges par fonction.
- 6 Le compte de résultats selon la méthode de l'affectation des charges par nature est présenté comme suit:
 - Produit net des livraisons et des prestations
 - Autres produits d'exploitation

Variation des stocks de produits finis et semi-finis ainsi que variation des livraisons et des prestations non facturées
Charges de matières premières et consommables

Charges de personnel

Amortissements des immobilisations corporelles

Amortissements des immobilisations incorporelles

Autres charges d'exploitation

= Résultat d'exploitation

Résultat financier

= Résultat ordinaire

Résultat hors exploitation

Résultat exceptionnel

= Bénéfice/perte avant impôts

Impôts

= Bénéfice/perte

7 Le compte de résultats selon la méthode de l'affectation des charges par fonction est présenté comme suit:

Produit net des livraisons et des prestations

Coût des ventes et prestations fournies

Charges administratives

Charges de commercialisation et de distribution

Autres produits d'exploitation

Autres charges d'exploitation

= Résultat d'exploitation

Résultat financier

= Résultat ordinaire

Résultat hors exploitation

Résultat exceptionnel

= Bénéfice/perte avant impôts

Impôts

= Bénéfice/perte

8 Les postes ci-après doivent également être indiqués séparément dans le compte de résultats ou dans l'annexe et expliqués dans l'annexe:

– Charges et produits financiers

– Charges et produits hors exploitation

– Charges et produits exceptionnels

9 Les postes mentionnés ci-après doivent être indiqués séparément dans l'annexe lorsque le compte de résultats est présenté selon la méthode de l'affectation des charges par fonction:

– Charges de personnel

– Amortissements sur immobilisations corporelles

– Amortissements sur immobilisations incorporelles

10 Il doit être tenu compte de la particularité des banques, des compagnies d'assurance et

des organisations à but non lucratif par l'application d'une structure appropriée équivalente.

Explications

ad chiffre 2

11 La présentation et la structure des comptes doivent tenir compte du principe de l'importance relative. Dans les comptes annuels, il est également possible d'utiliser des termes propres à la branche si la qualité de l'information s'en trouve améliorée. On peut aussi procéder à d'autres subdivisions.

12 Les comptes sont présentés soit sous forme de compte, soit sous forme de liste. On peut indifféremment commencer par l'actif circulant, les immobilisations ou encore par les fonds étrangers ou les capitaux propres (fonds propres).

ad chiffre 3

13 Immobilisations corporelles: les véhicules et le mobilier font partie des autres immobilisations corporelles.

14 Capitaux propres (fonds propres): par catégories de titres, on entend par exemple les actions nominatives et les actions au porteur, les actions privilégiées et les actions ordinaires, ou encore les bons de participation.

15 Par réserves provenant de primes, on entend uniquement les réserves versées (agio, versements d'actionnaires, etc.). Les réserves provenant de bénéfices se composent des bénéfices retenus et de la réserve de réévaluation.

ad chiffres 6 et 7

16 Les corrections de valeur peuvent être incluses dans le poste approprié sans être indiquées séparément.

17 Les résultats (intermédiaires) doivent être désignés de manière appropriée.

ad chiffre 8

18 Par hors exploitation, on entend les charges et les produits résultant d'événements ou d'opérations qui se distinguent clairement de l'activité ordinaire de l'entité.

19 Par exceptionnels, on entend les charges et les produits qui n'apparaissent que très rarement dans le cadre de l'activité ordinaire et qui n'étaient pas prévisibles. Ces mêmes critères s'appliquent à la définition des charges et des produits hors exploitation.

La présente recommandation s'applique pour la première fois aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2007 ou ultérieurement.

Recommandation

- 1 Le tableau de financement présente la variation des liquidités de l'entité, résultant des recettes ou dépenses provenant
 - de l'activité d'exploitation,
 - de l'activité d'investissement,
 - de l'activité de financement,durant l'exercice.
- 2 Les flux financiers découlant de l'activité d'exploitation peuvent être déterminés selon la méthode directe ou selon la méthode indirecte. Si l'on utilise la méthode directe, on indiquera dans l'annexe le passage au résultat de la période (ou éventuellement au résultat d'exploitation) des flux financiers provenant de l'activité d'exploitation.
- 3 Les liquidités (fonds de liquidités) renferment les espèces (avoirs en caisse) et les avoirs à vue ou les engagements à vue auprès de banques et d'autres établissements financiers (tels que la Poste) et correspondent au poste du bilan «liquidités».
- 4 La composition du fonds doit être présentée. Le montant initial et le montant final du fonds concordent avec les postes du bilan.
- 5 L'activité d'investissement et l'activité de financement sans incidence sur les liquidités ne doivent pas être reprises dans le tableau de financement. Elles sont expliquées dans l'annexe aux comptes annuels.
- 6 Les dépenses et recettes pour intérêts, produits de participation et impôts sur le bénéfice doivent être indiquées séparément dans le tableau de financement ou dans l'annexe.
- 7 Le tableau de financement présente les recettes et les dépenses pour un fonds délimité pendant une période déterminée, en général un exercice.
- 8 Le tableau de financement complète les indications fournies par le bilan et le compte de résultats et procure des informations complémentaires sur les activités d'investissement et de financement ainsi que sur l'évolution de la situation financière de l'entité résultant de l'activité d'exploitation.
- 9 Les flux financiers provenant de l'activité d'exploitation peuvent être déterminés selon la méthode directe et comprennent les recettes et les dépenses résultant de l'activité d'exploitation, de la manière suivante:
 - + Versements de clients résultant de vente de produits finis, marchandises et services (livraisons et prestations)
 - Versements aux fournisseurs (livraisons et prestations)
 - Versements aux collaborateurs
 - + Autres recettes
 - Autres dépenses
 - = Entrées/sorties de fonds de l'activité d'exploitation (cash flow opérationnel)
- 10 Les flux financiers provenant de l'activité d'exploitation peuvent être déterminés selon la méthode indirecte. Cette méthode part du résultat de la période et corrige celui-ci à l'aide des charges et des produits sans incidence sur le fonds ou les liquidités de la manière suivante:
 - Résultat de la période
 - +/- Amortissements / Réévaluations (réévaluation avec incidence sur le résultat) de l'actif immobilisé
 - +/- Pertes sur dépréciations d'actifs/suppression de dépréciation d'actifs
 - +/- Augmentation / diminution de provisions sans incidence sur le fonds (y c. impôts différés)
 - +/- Autres charges / produits sans incidence sur le fonds
 - +/- Perte / bénéfice provenant de la vente d'actifs immobilisés
 - +/- Diminution / augmentation des créances résultant de livraisons et de prestations
 - +/- Diminution / augmentation des stocks
 - +/- Diminution / augmentation des autres créances et comptes de régularisation actif

Explications

ad chiffres 1 et 2

- 7 Le tableau de financement présente les recettes et les dépenses pour un fonds déli-

- +/- Augmentation / diminution des dettes résultant de livraisons et de prestations
- +/- Augmentation / diminution des autres dettes à court terme et comptes de régularisation passif
- = Entrée / sortie de liquidités provenant de l'activité d'exploitation (cash flow opérationnel)

- 11 Le secteur des investissements comprend les entrées et sorties d'immobilisations corporelles et financières, l'acquisition et la vente de sociétés ainsi que d'actifs incorporels tels que:
- Versements pour investissements (achat) d'immobilisations corporelles
 - + Paiements provenant de désinvestissements (vente) d'immobilisations corporelles
 - Versements pour investissements (achat) d'immobilisations financières (y c. prêts, participations, titres, etc.)
 - + Paiements provenant de désinvestissements (vente) d'immobilisations financières (y c. prêts, participations, titres, etc.)
 - Versements pour investissements (achat) d'immobilisations incorporelles
 - + Paiements provenant de désinvestissements (vente) d'immobilisations incorporelles
 - = Entrée / sortie de liquidités provenant de l'activité d'investissement
- 12 Les opérations dans le secteur du financement sont des modifications des engagements financiers et des capitaux propres versés ainsi que des distributions de bénéfice, comme suit:
- + Paiements provenant d'augmentations de capital (y c. agio)
 - Versements pour réduction du capital avec libération de fonds
 - Distribution de dividendes aux actionnaires
 - /+ Achat / vente de propres actions
 - + Versements pour de nouveaux emprunts
 - Remboursements d'emprunts
 - +/- Augmentation / diminution d'engagements financiers à court terme
 - +/- Augmentation / diminution d'engagements financiers à long terme
 - = Entrée / sortie de liquidités provenant de l'activité de financement

ad chiffre 5

- 14 Exemples d'opérations d'investissement et de financement sans incidence sur la liquidité:
- acquisition d'actifs contre remise de propres actions ou par augmentation de capital (p. ex. apports en nature);
 - acquisition d'une entité par émission de propres actions (p. ex. fusion);
 - émission d'actions gratuites;
 - transformation de dettes financières en capitaux propres (p. ex. emprunt convertible ou abandon de créance);
 - acquisition d'éléments du patrimoine en leasing financier.

ad chiffre 3

- 13 Les fonds monétaires apparentés à des liquidités ont une durée résiduelle maximale de 90 jours à partir de la date du bilan.

La présente recommandation s'applique pour la première fois aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2007 ou ultérieurement.

Recommandation

- 1 Les opérations hors bilan comprennent:
 - les engagements conditionnels;
 - les autres engagements ne devant pas être portés au bilan.
- 2 Les engagements conditionnels comprennent les cautionnements, garanties et constitutions de gages en faveur de tiers ainsi que tous les autres engagements à caractère conditionnel. Les autres engagements ne devant pas être portés au bilan comprennent les engagements de paiement irrévocables découlant de contrats ne devant pas figurer au passif et autres obligations fermes de livraison et d'achat (comme p. ex. les engagements d'investissement, obligations de garantie ou octrois de crédits irrévocables).
- 3 Les engagements conditionnels et autres engagements ne devant pas être portés au bilan ainsi que les principes d'évaluation utilisés doivent être mentionnés dans l'annexe. Les montants inscrits doivent être ventilés comme suit:
 - cautionnements, obligations de garantie et constitution de gages en faveur de tiers;
 - autres engagements quantifiables à caractère conditionnel;
 - autres engagements ne devant pas être portés au bilan.Dans le cadre d'une activité commerciale courante, les engagements à court terme ne devant pas être portés au bilan ayant une échéance inférieure à un an ou les engagements pouvant être résiliés dans un délai de douze mois sont dispensés de présentation dans les états financiers.
- 4 Les engagements conditionnels et autres engagements ne devant pas être portés au bilan doivent être évalués. Au besoin, une provision devra être constituée.

Explications

ad chiffre 1

- 5 Les engagements conditionnels comprennent par exemple aussi des obligations par endossement ou les parts à des dettes solidaires non portées au bilan en raison du droit de recours interne (p. ex. dans le cadre de sociétés simples) ou des déclarations de soutien valables juridiquement.

ad chiffre 3

- 6 Les engagements ne devant pas être portés au bilan dans le cadre des activités commerciales ordinaires comprennent par exemple les contrats de travail et de location de moins d'un an, les engagements d'achat ainsi que les commandes passées dans le cadre des activités commerciales normales.
- 7 Les entités dont l'objet est l'octroi de crédits doivent présenter des accords de crédit dans la mesure où le terme de résiliation dépasse le délai de préavis légal.

ad chiffre 4

- 8 L'évaluation se base sur la probabilité de réalisation et sur l'importance des prestations et des coûts unilatéraux futurs. Les éventuelles contre-prestations garanties (p. ex. les couvertures d'assurance) sont à prendre en considération.

La présente recommandation s'applique pour la première fois aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2007 ou ultérieurement.

Recommandation

- 1 L'annexe fait partie des comptes annuels. Elle complète et explique le bilan, le compte de résultats, le tableau de financement ainsi que les indications relatives aux capitaux propres.
- 2 L'annexe indique:
 - les principes régissant l'établissement des comptes annuels (notamment les bases d'évaluation et les principes d'évaluation utilisés);
 - des explications relatives aux autres parties des comptes annuels;
 - des informations supplémentaires qui n'ont pas encore été prises en considération dans les autres parties des comptes annuels.
- 3 À titre d'information supplémentaire, on indiquera en particulier:
 - les affaires exceptionnelles en suspens et les risques;
 - les événements postérieurs à la date du bilan.
- 4 L'annexe renferme en outre tous les éléments dont la publication est requise par d'autres recommandations applicables.
 - les principes d'évaluation des différents postes du bilan;
 - en cas d'écart par rapport à la base d'évaluation choisie: justifications techniques;
 - en cas de modification d'un principe: justification, nature et répercussions financières;
 - en cas d'absence dans de précédents comptes annuels: explications et quantification;
 - les modifications des estimations.
- 7 Les informations relatives au bilan comprennent:
 - les actifs mis en gage ainsi que le type de gage;
 - les informations sur les capitaux étrangers à long terme, y compris la nature et la forme des garanties fournies.

Explications

ad chiffre 1

- 5 Les informations contenues dans l'annexe permettent notamment d'éviter une présentation trop détaillée des comptes annuels.

ad chiffres 2 et 3

- 6 Les principes régissant l'établissement des comptes annuels comprennent les directives en matière d'évaluation. Les informations y relatives renferment au minimum:
 - la base d'évaluation;

La présente recommandation s'applique pour la première fois aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2007 ou ultérieurement.

Recommandation

Définition

- 1 Les valeurs incorporelles sont non monétaires et n'ont pas de substance physique. Elles peuvent soit être acquises, soit être créées par l'entité elle-même. Dans la mesure où elles peuvent être identifiées et activées, les valeurs incorporelles peuvent être désignées par immobilisations incorporelles.
- 2 Les catégories suivantes de valeurs incorporelles doivent être indiquées au moins dans le bilan ou dans l'annexe:
 - licences/franchising;
 - brevets et savoir-faire technique;
 - marques et droits d'édition;
 - logiciels informatiques (software);
 - frais de développement;
 - autres valeurs incorporelles.Les autres valeurs incorporelles seront encore subdivisées s'il existe des catégories supplémentaires importantes.

Activation

- 3 Les valeurs incorporelles acquises peuvent être inscrites à l'actif du bilan à condition de procurer des avantages économiques futurs à l'entité pendant plusieurs années.
- 4 Les valeurs incorporelles créées par l'entité elle-même ne peuvent être activées que si elles remplissent toutes les conditions suivantes à la date du bilan:
 - la valeur incorporelle créée peut être identifiée;
 - la valeur incorporelle créée génère des avantages économiques quantifiables sur plusieurs années;
 - le coût afférent à la création de ces valeurs incorporelles peut être mesuré séparément;
 - il est vraisemblable que les ressources nécessaires à l'achèvement et à la commercialisation ou à l'usage propre de ces

valeurs incorporelles existent ou sont mises à disposition.

- 5 Les charges afférentes aux valeurs incorporelles identifiables mais qui ne satisfont pas aux critères de prise en compte comme actif seront portées au compte de résultats de la période.
- 6 Les charges portées au compte de résultats de la période ne pourront plus être activées par la suite.

Évaluation

- 7 La valeur incorporelle qui satisfait aux critères d'activation et qui peut être identifiée ne doit pas être enregistrée à une valeur supérieure au coût de revient ou de production. Si les charges sont plus élevées que la valeur nette réalisable, c'est cette dernière qui est prise en compte. La différence entre le coût plus élevé et la valeur nette réalisable doit être portée au compte de résultats de la période. Par valeur nette réalisable, on entend la plus élevée de la valeur nette du marché (Net Selling Price) et de la valeur d'usage (Value in Use).
- 8 Lorsque des immobilisations incorporelles sont activées, leur durée d'utilisation doit être estimée avec prudence et leur valeur amortie systématiquement au compte de résultats (en règle générale selon le mode linéaire) sur cette durée d'utilisation. Si la durée d'utilisation ne peut pas être déterminée d'une façon fiable, le délai d'amortissement usuel est de cinq ans; dans des cas justifiés, ce délai peut être porté à 20 ans au maximum. Pour les immobilisations incorporelles attachées à des personnes, ce délai ne doit pas dépasser cinq ans.
- 9 La durée d'utilisation estimée ainsi que la méthode d'amortissement des immobilisations incorporelles sont à mentionner dans l'annexe. Si la durée d'utilisation est supérieure à 20 ans, il convient de le justifier dans l'annexe.
- 10 Un changement ultérieur de la durée d'utilisation déterminée doit être mentionné et quantifié dans l'annexe.
- 11 La valeur des immobilisations incorporelles doit être réexaminée à chaque date du

bilan. Les dispositions applicables sont celles relatives à la dépréciation d'actifs (Impairment).

Publication

12 L'annexe comportera un tableau des immobilisations incorporelles.

13 Le tableau des immobilisations incorporelles comportera au moins le contenu suivant par catégorie:

Valeurs d'acquisition

- valeurs brutes au début de la période;
- entrées de valeurs incorporelles;
- sorties de valeurs incorporelles;
- reclassifications;
- valeurs brutes à la fin de la période.

Ajustements cumulés

- ajustements de valeur au début de la période;
- amortissements planifiés;
- dépréciations d'actifs (Impairment);
- sorties;
- reclassifications;
- ajustements de valeur à la fin de la période.

Valeurs comptables nettes

- valeurs comptables nettes au début et à la fin de la période.

être attribués à des valeurs incorporelles spécifiques. Ils ne remplissent donc pas les critères de prise en compte comme actif.

18 Dans le cas de valeurs incorporelles destinées à être commercialisées, il existe un avantage économique futur seulement dans la mesure où il y a un marché correspondant.

19 Exemples de valeurs incorporelles qui, en principe, ne peuvent pas être activées:

- goodwill créé par l'entité elle-même;
- frais de formation et de perfectionnement;
- frais de restructuration;
- frais de recherche fondamentale et appliquée;
- frais de constitution et d'organisation.

ad chiffre 8

20 Les règles d'un amortissement systématique ne s'appliquent pas aux immobilisations incorporelles destinées à être commercialisées qui figurent au bilan en tant qu'actifs circulants.

Explications

ad chiffre 1

14 Les autres valeurs incorporelles comprennent plus particulièrement:

- procédés;
- contingents, concessions, droits d'auteur;
- droits contractuels, échantillons, modèles, plans;
- droits (usufruit, droit de prospection);
- fichiers de la clientèle.

15 Les immobilisations incorporelles destinées à être commercialisées sont traitées comme les stocks.

16 Des valeurs incorporelles acquises peuvent aussi provenir de l'acquisition de secteurs d'entreprises, d'entités ou de groupes (p. ex. transferts de patrimoine, fusions).

ad chiffres 3 et 4

17 En général, les frais encourus lors de la création de valeurs incorporelles à durée d'utilisation indéterminée ne se distinguent pas des autres frais généraux et ne peuvent pas

La présente recommandation s'applique pour la première fois aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2007 ou ultérieurement.

Recommandation

- 1 Les impacts fiscaux courants et futurs doivent être pris en compte de manière appropriée dans les comptes annuels, en faisant la distinction entre la détermination des impôts courants sur les bénéfices et la délimitation des impôts différés sur les bénéfices.

Impôts courants

- 2 Les impôts courants relatifs au résultat de l'exercice doivent être calculés selon les règles en vigueur pour le calcul du bénéfice imposable.
- 3 La charge courante relative aux impôts sur les bénéfices doit être indiquée dans les comptes annuels.
- 4 Les engagements ressortant des impôts courants sur les bénéfices seront indiqués soit dans les comptes de régularisation passif, soit dans les autres dettes à court terme.

Impôts différés

- 5 L'application de méthodes d'évaluation autres que celles utilisées à des fins fiscales donne lieu à des différences d'évaluation sur la base desquelles les impôts différés seront déterminés.
- 6 La délimitation annuelle des impôts différés est basée sur une approche orientée bilan («Balance sheet method») et englobe par principe tout impact fiscal futur («Comprehensive method»).
- 7 Les impôts différés annuels sur les bénéfices doivent être calculés séparément pour chaque exercice comptable et pour chaque entité fiscale. Des impôts différés actifs et passifs ne peuvent être compensés que dans la mesure où ils concernent la même entité fiscale.
- 8 Les impôts différés sont déterminés annuellement sur la base de taux d'impôt définis ponctuellement (méthode du report variable, «Liability method»). Ces taux défi-

nis sont ceux réellement attendus ou – s'ils ne peuvent encore être connus – ceux en vigueur au moment de l'établissement du bilan.

- 9 Les impôts différés passifs sur les bénéfices doivent être montrés séparément dans les provisions; les impôts différés actifs éventuels doivent l'être à l'actif.
- 10 Les charges ou produits d'impôts différés sur les bénéfices résultent de la modification périodique du poste d'impôts différés au bilan et doivent apparaître dans les comptes annuels.

Publication

- 11 Une prétention fiscale différée pour perte fiscale reportée et non encore utilisée doit être publiée dans l'annexe aux comptes annuels.

Explications

ad chiffre 1

- 12 Les impôts courants sont des impôts sur les bénéfices de nature récurrente, en général annuels. Les impôts ponctuels, c'est-à-dire ceux qui ne sont pas prélevés chaque année, ou les impôts sur transactions (p. ex. les droits de mutation ou les impôts sur les gains immobiliers) ne font pas partie des impôts courants sur les bénéfices.
- 13 Des impôts différés naissent lorsque des principes d'évaluation autres que ceux appliqués à des fins fiscales servent à l'établissement des comptes annuels, c'est-à-dire lorsque les valeurs fiscalement déterminantes des actifs et des passifs s'écartent des valeurs apparaissant au bilan.

ad chiffre 2

- 14 Toutes les autres taxes et redevances publiques ne sont pas des impôts.

ad chiffre 5

- 15 Les comptes annuels étant établis selon l'aspect économique et non selon un aspect

fiscal, des différences peuvent se produire sur des postes du bilan entre les valeurs déterminées selon les principes des Swiss GAAP RPC et celles déterminées selon des principes de droit fiscal.

- 16 Les différences temporaires («Temporary Differences») sont des différences entre les valeurs de postes du bilan déterminés selon les principes des Swiss GAAP RPC et selon les principes du droit fiscal qui, lorsqu'elles se compensent dans un exercice futur, produisent des montants imposables ou fiscalement déductibles. Ainsi, l'application d'amortissements calculés en fonction de critères économiques conduit à un résultat de l'exercice différent de celui basé sur les méthodes fiscales.
- 17 Dans la mesure où des différences temporaires apparaissent lors de réévaluations et où des impôts différés correspondants doivent être pris en compte, la provision pour impôts différés y afférente doit être comptabilisée sans affecter le résultat de l'exercice et être présentée séparément dans l'annexe.
- 18 En prenant en considération l'impact de l'impôt calculé sur les différences temporaires, on parvient à une (hypothétique) concordance entre la charge d'impôt et le résultat déterminé selon les principes des Swiss GAAP RPC.
- 19 Il n'y a pas lieu de tenir compte d'impôts différés sur des charges et des produits non admis fiscalement.

ad chiffre 6

- 20 Les différences temporaires entre le bilan établi selon les principes des Swiss GAAP RPC et les différents postes du bilan fiscal (établi selon les principes fiscaux) servent de base pour la détermination des impôts différés. Ces différences correspondent à une approche «bilan»; le compte de résultats ne sert dès lors pas de base au calcul des impôts différés. Elles ont le caractère de montants imposables (différences temporaires passives) ou fiscalement déductibles (différences temporaires actives) dans le futur et les impôts différés y relatifs apparaissent au bilan en tant que passif ou actif.
- 21 Tenir compte de tout impact fiscal futur lors de la détermination des impôts différés suppose la prise en considération de toutes les différences temporaires («Comprehensive method»).

ad chiffre 7

- 22 Lors de la détermination de différences temporaires, d'éventuelles pertes fiscales reportées peuvent être regroupées avec les autres différences temporaires actives pour la détermination de l'impôt différé sur les bénéfiques; elles peuvent être compensées avec des différences temporaires passives.
- 23 Des impôts différés actifs sur des différences temporaires ainsi que sur des pertes fiscales reportées ne peuvent être comptabilisés que lorsqu'il est probable qu'ils pourront être réalisés dans le futur par l'existence de bénéfiques imposables suffisants.

ad chiffre 8

- 24 Pour la détermination du poste impôts différés sur les bénéfiques, on applique en principe le taux d'impôt réellement prévu pour chaque entité fiscale.

ad chiffre 10

- 25 Des modifications du poste impôts différés sur les bénéfiques, qui sont dues à des variations de cours de change au niveau des comptes annuels, ne font pas partie des charges ou produits d'impôts différés.

La présente recommandation s'applique pour la première fois aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2007 ou ultérieurement.

Recommandation

- 1 Le rapport intermédiaire contient des données chiffrées ainsi que des explications relatives aux activités, au patrimoine et aux résultats de l'entité pendant la période couverte par le rapport. L'établissement d'un rapport intermédiaire n'est pas obligatoire. Toutefois, si une entité décide d'établir un tel rapport selon les Swiss GAAP RPC, le respect de cette recommandation doit être confirmé par ses soins.
- 2 Si l'entité publie des comptes consolidés, les informations contenues dans le rapport intermédiaire doivent également être consolidées.
- 3 Un compte de résultats condensé au moins sera établi pour la période couverte par le rapport ainsi que pour la période correspondante de l'année précédente. Un bilan condensé sera en outre établi au début et à la fin de la période couverte par le rapport. Le compte de résultats et le bilan condensés comporteront au moins les en-têtes et les totaux intermédiaires figurant dans les comptes du dernier exercice.
- 4 Les mêmes principes que pour les comptes annuels sont également applicables aux informations financières figurant dans le rapport intermédiaire. Des simplifications sont admises, si elles n'altèrent pas de manière importante l'image du patrimoine et des résultats.
- 5 Les explications fournies doivent permettre au lecteur de se forger une opinion dûment fondée sur l'évolution des activités et la marche des affaires de l'entité; ces indications doivent en particulier:
 - expliquer les modifications survenues dans les normes de présentation des comptes et indiquer les incidences importantes qui en résultent;
 - mentionner tous les facteurs importants ayant influencé le patrimoine, la situa-

- tion financière et les résultats de l'entité durant la période couverte par le rapport;
- indiquer les charges et les produits exceptionnels et les quantifier, dans la mesure où ils ont une influence importante sur le bénéfice ou la perte;
 - permettre une comparaison avec la période correspondante de l'exercice précédent;
 - indiquer les événements importants survenus après la date critère du rapport intermédiaire.

Les indications doivent également s'étendre aux perspectives de l'entité pour l'exercice en cours.

Explications

ad chiffre 1

- 6 Ne sont pas visés par cette recommandation:
 - les comptes intermédiaires qui sont nécessaires dans le cadre de transactions sur le marché des capitaux (p. ex. prospectus d'émission et de cotation);
 - l'établissement d'un rapport ad hoc en cas de faits nouveaux importants.
- 7 Afin d'être d'actualité, le rapport intermédiaire doit être établi aussi rapidement que possible.
- 8 Si le rapport intermédiaire est établi en conformité avec la présente recommandation, le respect de celle-ci – Swiss GAAP RPC 12 – sera mentionné explicitement. Le rapport intermédiaire ne peut pas être désigné comme étant «en conformité avec les Swiss GAAP RPC» tant qu'il ne suit pas toutes les recommandations applicables des Swiss GAAP RPC.
- 9 Le rapport intermédiaire des banques est établi conformément aux dispositions applicables en matière bancaire et celui des compagnies d'assurance selon la Swiss GAAP RPC 14.

ad chiffre 3

- 10 Lorsque des données financières sont publiées en plus de données minimales exi-

gées, il y a lieu d'indiquer, pour ces données supplémentaires, les chiffres de l'exercice précédent.

- 11 Le montant de l'impôt figurant dans les comptes intermédiaires doit être calculé selon le taux d'imposition prévu pour l'exercice entier.

ad chiffre 4

- 12 Une référence particulière est faite au principe de la permanence dans la présentation et dans l'évaluation.
- 13 Des simplifications sont admises notamment en ce qui concerne:
 - la délimitation des périodes;
 - la renonciation à des prises d'inventaires.

ad chiffre 5

- 14 Le but du rapport intermédiaire n'est pas uniquement de présenter une image chiffrée du résultat, mais également de fournir des indications qualitatives sur la marche des affaires. Des données supplémentaires telles que l'incidence de taux de change, l'évolution des prix et des coûts, la valeur des prestations (p. ex. les commandes reçues ou le taux d'occupation) ainsi que les investissements et désinvestissements peuvent être importantes pour permettre un jugement. Une analyse sectorielle des ventes peut également présenter un intérêt.
- 15 Dans la mesure où l'évolution saisonnière des affaires peut conduire à des conclusions erronées pour l'ensemble de l'année, il convient de le mentionner et si possible d'en quantifier les effets.
- 16 Parmi les facteurs qui peuvent exercer une influence importante sur le patrimoine, la situation financière et les résultats, on trouve en particulier les développements relatifs:
 - à des restructurations;
 - à des dépréciations d'actifs (impairments);
 - à des variations du périmètre de consolidation;
 - à des procès en cours importants;
 - au lancement de nouveaux produits;
 - à des variations dans la structure du capital;
 - à une évolution exceptionnelle des charges et des produits financiers;
 - à des variations des liquidités.Dans la mesure où de tels événements intervenus dans l'exercice de référence affectent

sensiblement la comparaison du résultat des deux périodes, il y a lieu de les mentionner.

La présente recommandation s'applique pour la première fois aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2007 ou ultérieurement.

Recommandation

- 1 Une transaction de leasing permet au preneur de leasing d'avoir la jouissance de certains objets moyennant une rémunération.
- 2 On distingue deux catégories de leasing: le leasing financier (finance lease) et le leasing d'exploitation (operating lease). Cette distinction se base sur des critères économiques.
- 3 D'une manière générale, il y a une opération de leasing financier lorsque l'un des critères suivants est rempli:
 - lors de la conclusion du contrat, la valeur escomptée des versements de leasing ainsi qu'un éventuel paiement de solde (option d'achat) correspondent approximativement au coût d'acquisition ou à la valeur du marché de l'objet en leasing, ou
 - la durée de leasing présumée ne s'écarte pas de manière substantielle de sa durée économique d'utilisation, ou
 - la propriété de l'objet en leasing est transférée à l'échéance du contrat au preneur de leasing, ou
 - l'éventuel paiement d'un solde (option d'achat) à la fin du contrat de leasing est substantiellement inférieur à la valeur du marché au début du contrat.
- 4 Le leasing financier est porté au bilan et doit y figurer séparément. La valeur comptable nette des objets en leasing activés par leasing financier et le montant total des passifs en résultant doivent apparaître au bilan ou dans l'annexe.
- 5 Le leasing d'exploitation n'est, quant à lui, pas porté au bilan. Cependant, les engagements découlant du leasing d'exploitation qui ne peuvent pas être résiliés dans l'année doivent figurer dans l'annexe.
- 6 Le gain résultant de la vente des immobilisations corporelles liée à une reprise par relocation (sale and lease back) doit faire l'objet d'une provision dans les états financiers et d'un amortissement sur la durée du contrat de leasing.

Explications

ad chiffre 2

- 7 Le point de vue économique (economic approach) place la substance d'un contrat au-dessus de sa forme juridique (substance over form). Ainsi, la propriété juridique n'est pas prise en considération, mais bien les droits et risques liés à l'utilisation économique de l'objet en leasing.

ad chiffre 3

- 8 Pour le calcul de la valeur escomptée des versements de leasing, les frais proportionnels afférents à l'entretien, aux assurances, aux garanties, etc. peuvent être déduits. Le taux d'escompte à choisir est celui sur lequel se base le contrat de leasing.
- 9 Toutes les transactions de leasing ne pouvant être qualifiées de leasing financier sont à considérer comme leasing d'exploitation.

ad chiffre 4

- 10 Le coût d'acquisition ou la valeur du marché de l'objet en leasing, ainsi que la valeur escomptée des paiements futurs du leasing sont déterminés au début du contrat. La valeur la plus basse des deux est portée au bilan. Durant les périodes suivantes, l'actif est amorti selon des critères économiques. Les versements de leasing sont répartis en une composante de remboursement et une composante d'intérêt. La composante d'intérêt comprend également les autres coûts courants. La composante de remboursement (amortissement) doit être déduite des engagements découlant du leasing et les intérêts et autres coûts doivent être enregistrés dans le compte de résultats.

ad chiffre 5

- 11 Les données minimales comprennent la valeur totale des versements de leasing futurs ainsi que leurs échéances.

Swiss GAAP RPC 15

«Transactions avec des parties liées (related parties)»

La présente recommandation s'applique pour la première fois aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2007 ou ultérieurement.

Recommandation

- 1 Par transactions, on comprend le transfert d'actifs ou de passifs ainsi que la fourniture de prestations de service ou encore la prise d'engagements fermes ou conditionnels.
- 2 On considère qu'une personne (physique ou morale) est liée à une entité si cette personne peut, de manière directe ou indirecte, exercer une influence notable sur les décisions financières ou opérationnelles de celle-ci. Les entités contrôlées de manière directe ou indirecte par des parties liées sont, elles aussi, considérées comme liées.
- 3 Toutes les transactions substantielles entre des parties liées, ainsi que les créances ou dettes en résultant, doivent être mentionnées dans les comptes annuels.

Explications

En général

- 4 Les transactions avec des parties liées ne peuvent pas être automatiquement comparées avec celles avec des tiers indépendants car les transactions avec des parties liées ne sont pas nécessairement conclues aux conditions habituelles du marché, en raison de relations spéciales. Pour les destinataires des comptes annuels, la connaissance de transactions importantes avec des parties liées devient donc essentielle.

ad chiffre 1

- 5 Les transactions non rémunérées, telles que la mise à disposition de connaissances (know how) ou le transfert de recherche et de développement, sont également des transactions au sens de cette recommandation.

ad chiffre 2

- 6 Une personne dispose d'une influence notable lorsqu'elle a la possibilité d'influencer les décisions d'ordre opérationnel ou financier de l'entité ou encore de participer activement à la prise de décisions. Cette influence notable doit conduire à ce que, lors d'une transaction, une partie soit en mesure de faire adopter à l'autre partie un certain comportement. Pour juger de l'importance de l'influence, la situation juridique n'est pas déterminante; ce qui l'est, c'est la nature de la relation. Le point de vue économique est décisif (substance over form).
- 7 Exemples de parties liées:
 - membres du conseil d'administration ou de la direction;
 - organisations dans lesquelles l'entité possède une participation déterminante, mais qui néanmoins ne sont pas consolidées par intégration globale (entités associées ou prises en considération selon la méthode de la mise en équivalence (equity method));
 - actionnaires de l'entité qui sont, directement ou indirectement, seuls ou à plusieurs, en position d'exercer une influence notable. On considère, par principe, tout droit de vote égal ou supérieur à 20% comme une influence notable;
 - entités ne faisant pas partie du périmètre de consolidation mais étant, de leur côté, contrôlées par des parties liées;
 - caisses de pension.
 Deux entités contrôlées par des corporations de droit public ne sont pas considérées comme des parties liées du fait de ce type de contrôle. Une autre influence déterminante demeure toutefois réservée.
- 8 Les parties suivantes ne sont pas considérées comme liées, sauf si d'autres raisons permettent de considérer qu'elles pourraient exercer une influence notable:
 - deux entités ayant simplement les mêmes membres du conseil d'administration ou de la direction;

- les syndicats, les autorités et les monopoles publics;
- les clients ou fournisseurs ayant une relation étroite ou dominante;
- les compagnies d'assurances et les banques dans le cadre de leur activité normale avec les clients.

une même catégorie tant qu'une distinction n'est pas nécessaire à la compréhension des états financiers; néanmoins, le principe de la non compensation reste valable. Si les transactions, créances ou dettes d'une personne donnée sont d'une importance déterminante, elles doivent figurer séparément.

ad chiffre 3

9 Exemples de transactions qui doivent éventuellement apparaître dans les comptes annuels:

- achats et ventes (y compris d'actifs immobilisés);
- commissions et contrats de licences;
- financements;
- prestations de service ou connaissances reçues ou fournies (know how);
- loyers ou opérations de leasing;
- transfert de recherche et de développement;
- garanties et sûretés;
- transactions immobilières réalisées avec les institutions de prévoyance de la société.

Sont substantielles, au sens du chiffre 3, notamment les transactions qui se déroulent en dehors des activités normales de l'entité ou celles qui sont inhabituelles par leur forme ou leur importance matérielle.

10 Les transactions suivantes avec des parties liées ne doivent pas figurer dans les états financiers:

- les cotisations ordinaires dues et les prestations d'institutions de prévoyance;
- les rémunérations ordinaires de personnes liées dans le cadre de leur activité normale en tant qu'employé ou organe.

11 L'identité des parties liées avec lesquelles de telles transactions n'ont pas eu lieu durant la période comptable ne doit pas être mentionnée dans les comptes annuels.

12 Les indications suivantes doivent figurer dans l'annexe:

- description des transactions;
- volume des transactions (habituellement montant ou pourcentage);
- autres conditions essentielles.

L'identité d'une personne liée ne doit être divulguée que dans la mesure où elle est nécessaire à la compréhension de la transaction.

Des transactions similaires et des créances ou dettes (également avec des parties liées différentes) peuvent être regroupées dans

La présente recommandation s'applique pour la première fois aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2007 ou ultérieurement.

Recommandation

- 1 Les stocks comprennent:
 - les biens destinés à être vendus dans le cadre de la marche normale des affaires, y compris les marchandises/produits en cours de fabrication ou qui sont utilisés pour la fabrication de biens et la fourniture de prestations;
 - les prestations de service fournies mais non encore facturées.
- 2 Les acomptes reçus de clients pour les stocks peuvent être déduits des stocks dans la mesure où il n'existe pas de droit de restitution pour ces acomptes. Les acomptes versés pour la livraison d'éléments du patrimoine faisant partie des stocks seront de préférence indiqués dans les stocks. On peut aussi procéder à une mention au bilan dans un poste séparé de l'actif circulant.
- 3 Les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de fabrication ou, si elle est plus basse, à la valeur nette du marché.
- 4 Les coûts d'acquisition ou de fabrication des stocks comprennent l'ensemble des dépenses, directes et indirectes, entrant dans leur valeur jusqu'à leur lieu de stockage (coût complet).

Les coûts effectifs sont en principe valables pour déterminer les coûts d'acquisition ou de fabrication des stocks (coûts réels). La détermination des coûts d'acquisition ou de fabrication des stocks se fait individuellement pour chaque article ou ordre (évaluation séparée) ou à l'aide d'une méthode d'évaluation simplifiée telle que la méthode de suivi des coûts, la méthode de suivi de la consommation, la méthode du coût standard ou du coût préétabli ainsi que par calcul rétrograde en partant du prix de vente. Des positions de stock de même nature peuvent être évaluées ensemble (évaluation globale).
- 5 La correction de valeur sur la valeur du marché nette la plus basse se fait par l'intermé-

diaire du compte de résultats. Lorsqu'elle n'est plus nécessaire, elle sera dissoute, également par l'intermédiaire du compte de résultats.

- 6 Pour les stocks, on indiquera dans le bilan ou dans l'annexe:
 - la ventilation de la valeur au bilan entre les rubriques importantes en fonction de l'activité de l'entité;
 - les principes et méthodes d'évaluation.

Explications

ad chiffre 1

- 7 L'attribution d'une valeur patrimoniale aux stocks et donc à l'actif circulant (au lieu de l'actif immobilisé) se base sur le fait de savoir si la valeur patrimoniale est destinée à la vente dans le cadre des activités opérationnelles.
- 8 Les matières auxiliaires et les fournitures d'exploitation utilisées de manière indirecte seulement dans la fabrication de stocks (p. ex. lubrifiants, huiles de chauffage, matières consommables, etc.) peuvent être indiquées comme stocks bien que n'étant pas destinées en premier lieu à une vente ultérieure. Si leur volume est important, elles devraient être mentionnées séparément dans le bilan ou dans l'annexe.
- 9 Les pièces de rechange pour biens de consommation ayant une longue durée de vie (p. ex. pièces de rechange pour l'aviation et l'industrie des machines) peuvent, le cas échéant, être indiquées sous les actifs immobilisés.

ad chiffre 2

- 10 La compensation des acomptes reçus de clients avec les stocks équivaut à une approche économique. Les stocks ne renferment plus les existants qui, considérés de manière économique, reviennent au client. Les acomptes qui peuvent encore être effectivement réclamés sont exclus de la compensation. L'existence d'une prétention de restitution dépend en règle générale de l'accord

contractuel et n'existe que si la production de la prestation n'a pas encore commencé.

- 11 En cas de compensation des acomptes reçus de clients pour les stocks, le montant des acomptes compensés sera publié dans l'annexe ou porté au bilan, dans une avant-colonne en déduction du poste concerné.

ad chiffre 3

- 12 On établira une comparaison entre les coûts d'acquisition et de fabrication, d'une part, et la valeur nette du marché, d'autre part. C'est la plus basse des deux valeurs qui sera indiquée (principe de la valeur la plus basse/ Lower of Cost or Market).
- 13 La comparaison a lieu en principe sur la base d'une évaluation séparée. En présence de stocks de même nature, équivalents et au même stade de fabrication, il est justifié de procéder à une évaluation globale dans la mesure où ces stocks sont négociables. Une évaluation séparée est de rigueur pour les produits finis et semi-finis et les commandes en cours réalisées sur la base de desiderata particuliers du client.
- 14 Pour déterminer la valeur nette du marché, on partira du prix actuel sur le marché de vente. On en déduira les réductions sur vente habituelles, les charges de vente et les charges d'administration encore à courir. Pour les produits non finis qui n'ont pas de prix du marché, on déduira en outre du prix du marché du produit fini les charges de fabrication y afférentes encore à courir ainsi que la marge brute.
- 15 S'il existe déjà des contrats de vente correspondants pour les stocks, on se servira du prix contractuel comme comparaison de la valeur du marché pour la quantité correspondante.
- 16 Si les coûts d'acquisition ou de fabrication dépassent la valeur d'aliénation réalisable, on constituera des corrections de valeur à hauteur de la différence.

ad chiffre 4

- 17 Les coûts d'acquisition comportent le prix d'acquisition y compris les frais annexes d'achat (tels que transport, expédition et déchargement, douane, commissions, etc.), déduction faite des remises sur prix d'acquisition (tels que rabais, ristournes, etc.).
- 18 Les escomptes (au sens d'une remise pour rapidité de paiement) peuvent être considérés soit comme des réductions du prix

d'acquisition, soit comme un produit financier. L'annexe indiquera la variante qui aura été retenue.

- 19 Les coûts de fabrication comprennent, en plus des coûts directs de matières et de fabrication (y compris les coûts de fabrication particuliers), les frais généraux de matières, de fabrication et la quote-part des frais d'administration du secteur fabrication, indépendamment du fait qu'ils soient variables ou fixes.
- 20 Pour déterminer les majorations de frais généraux, on partira d'une capacité normale de production. On entend par là la capacité qu'une entité atteint en moyenne sur plusieurs périodes, déduction faite des temps morts habituels. On tiendra compte de taux réalistes pour la détermination des amortissements calculés.
Une prise en considération des intérêts sur les capitaux de tiers peut se justifier dans certains cas, notamment en relation avec des ordres de fabrication à long terme. Une part d'intérêt sur les fonds propres ne peut en aucun cas être portée à l'actif.
- 21 La méthode du prix moyen fait partie des méthodes de suivi des coûts. Dans cette méthode, les sorties et le stock final sont évalués au prix moyen résultant du stock initial et des entrées. La moyenne est déterminée au fur et à mesure ou périodiquement (p. ex. tous les mois, sur la base des 30 derniers jours).
- 22 Parmi les méthodes de suivi de la consommation, on trouve les méthodes FIFO, LIFO et des méthodes analogues. Pour choisir la méthode, on tiendra compte des usages de la branche. La base du suivi de la consommation devrait être aussi proche que possible de la réalité. Si les prix augmentent, la méthode LIFO conduit à des réserves d'évaluation; s'ils baissent, il y a un risque de surévaluation. En revanche, la méthode FIFO permet en règle générale des évaluations proches du marché.
- 23 L'application de la méthode du coût standard ou du coût préétabli pour déterminer le coût d'acquisition ou de revient est autorisée si elle conduit à une approximation justifiée par rapport au coût d'acquisition ou de fabrication effectif. La capacité de production servant de base à la planification sera revue périodiquement.
- 24 Dans le calcul rétrograde, les coûts d'acquisition sont déterminés par déduction de la marge brute sur les prix de vente. (En règle

générale, une comparaison entre les coûts d'acquisition et la valeur d'aliénation devient sans objet). La marge appliquée doit tenir compte des réductions éventuelles sur le prix de vente. L'utilisation d'une marge moyenne par groupe de stock est permise si celui-ci a une marge largement uniforme. Le calcul rétrograde ne doit pas conduire à une évaluation au-delà du coût d'acquisition effectif.

- 25 Une évaluation globale n'est pas autorisée si des parties du groupe de stock ne sont plus négociables. Pour ces parties non négociables, il est indiqué de procéder à une évaluation séparée.

ad chiffre 5

- 26 Les corrections de valeur sur les stocks comprennent surtout les réductions de valeur provenant de l'application du principe de la valeur la plus basse. Elles sont également nécessaires pour les stocks non courants ou ceux qui dépassent le volume de vente habituel (c'est-à-dire stocks avec un taux de rotation très bas ou stocks excédentaires).
- 27 La modification des corrections de valeur doit en principe être comptabilisée comme charge de marchandises/matières ou comme variation de stock.

ad chiffre 6

- 28 La ventilation des stocks dans le bilan ou dans l'annexe doit s'effectuer dans les positions de stock les plus importantes de l'activité de l'entité (p. ex. matières premières, matières auxiliaires et consommables, produits semi-finis/en cours de fabrication, produits finis, marchandises commerciales). La désignation est fonction des usages de la branche.
- 29 Les acomptes aux fournisseurs seront soit affectés aux sous-catégories correspondantes, soit indiqués sous forme d'un montant global.

La présente recommandation s'applique pour la première fois aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2007 ou ultérieurement.

Recommandation

Définition

- 1 Les immobilisations corporelles (tangible long-lived assets, property, plant and equipment) existent de manière physique et sont utilisées pour la fabrication de produits, pour des prestations de service ou à des fins d'investissement. Elles peuvent être soit acquises, soit créées par l'entité elle-même.
- 2 Les catégories d'immobilisations corporelles suivantes au moins seront mentionnées dans le bilan ou dans l'annexe:
 - terrains et constructions;
 - installations et agencements;
 - immobilisations en cours de construction;
 - autres immobilisations corporelles.Les installations et agencements et les autres immobilisations corporelles peuvent être encore davantage subdivisés s'il existe des catégories supplémentaires importantes. Les avances sur les immobilisations en cours de construction doivent être indiquées séparément si elles sont importantes.

Activation

- 3 Les investissements dans de nouvelles immobilisations corporelles, qui sont utilisés durant plus d'une période comptable et qui sont supérieurs à la limite inférieure d'activation, doivent être activés s'ils ont une valeur du marché nette (net selling price, net realisable value) ou une valeur d'usage (valeur d'utilité, value in use).
- 4 Les immobilisations corporelles produites par l'entité elle-même ne peuvent être activées que si leurs coûts de fabrication peuvent être saisis individuellement et mesurés. La durée d'utilisation estimée doit être supérieure à une période comptable. Les coûts de fabrication activés ne doivent pas dépasser la valeur d'usage des immobilisations corporelles et ne doivent pas con-

tenir de frais d'administration ou de distribution, ou tous autres frais non directement imputables, ni de participation au bénéfice.

- 5 Des investissements dans des immobilisations corporelles existantes ne peuvent être activés que si la valeur d'usage ou du marché est durablement augmentée ou s'ils entraînent une augmentation notoire de la durée de vie.
- 6 Les immobilisations corporelles seront saisies à leur valeur d'acquisition ou de fabrication (initial recognition).
- 7 Les intérêts lors de la phase de construction peuvent être activés comme valeurs d'acquisition ou de fabrication pour autant que les conditions suivantes soient remplies:
 - la valeur comptable des immobilisations corporelles incluant les intérêts activés ne doit pas être supérieure à leur valeur nette de réalisation à cette date;
 - l'activation d'intérêts se fait au maximum sur la valeur d'immobilisation moyenne au taux moyen des capitaux étrangers rémunérables;
 - le montant total des intérêts activés pendant la période comptable ne doit pas être supérieur à la charge d'intérêts sur capitaux étrangers avant activation (cf. exemples 1a et 1b).

Évaluation d'immobilisations corporelles détenues à des fins d'exploitation

- 8 Dans l'évaluation postérieure (subsequent measurement), les immobilisations corporelles détenues pour être utilisées seront portées au bilan dans les comptes annuels à leurs valeurs d'acquisition ou à leurs valeurs de fabrication activées, déduction faite des amortissements cumulés. Les immobilisations corporelles peuvent aussi être portées au bilan à leurs valeurs actuelles, déduction faite des amortissements cumulés.
- 9 L'amortissement est effectué selon un plan (proportionnellement à la durée ou aux prestations) sur toute la durée d'utilisation de l'immobilisation corporelle. Il sera procédé aux amortissements dès le commencement effectif de l'exploitation de l'objet.

- 10 L'actualité de la valeur doit être revue régulièrement. Il convient de procéder éventuellement à des dépréciations d'actifs (Impairments) en dehors des plans à la charge du résultat de la période (cf. exemple 2).
- 11 Si l'examen de l'actualité de la valeur d'une immobilisation corporelle fait apparaître un changement de la durée d'utilisation, la valeur comptable résiduelle sera amortie selon un plan correspondant à la nouvelle durée d'utilisation fixée (cf. exemples 3 et 4).
- 12 L'amortissement périodique selon un plan d'une immobilisation corporelle avec effet sur le résultat est calculé en tenant compte d'une valeur résiduelle attendue à la fin de la période d'utilisation (residual value).
- 13 Le principe de l'évaluation séparée s'applique à une évaluation aux valeurs actuelles. Les plus-values et moins-values déterminées sur chaque objet ne doivent pas être compensées les unes avec les autres.
- Lorsque les valeurs actuelles dépassent les valeurs comptables nettes (net carrying amount), les réévaluations qui en découlent doivent être saisies sans effet sur le résultat comme réserves de réévaluation dans le capital propre (revaluation reserve).
- Si la réévaluation annule une moins-value précédente comptabilisée comme charge, elle doit être créditée au résultat de la période.
- D'éventuelles moins-values sur les valeurs actuelles seront tout d'abord portées au débit de la réserve de réévaluation de l'objet concerné, jusqu'à ce que son solde soit égal à zéro. Elles seront ensuite débitées comme amortissements avec effet sur le résultat de la période.
- Dans la mesure où elle a été réalisée suite à des amortissements, la réserve cumulée de réévaluation doit être reportée sur les réserves provenant de bénéfices au cours de la durée d'utilisation ou, au plus tard, après la sortie de l'immobilisation corporelle. En cas de vente d'une immobilisation corporelle, les réserves de réévaluation peuvent être dissoutes avec effet sur le résultat ou être directement imputées aux réserves provenant de bénéfices (cf. exemples 5a et 5b).

Évaluation d'immobilisations corporelles détenues à des fins de rendement

- 14 Dans une évaluation postérieure, les immobilisations corporelles qui sont détenues uniquement à des fins de rendement (p. ex.

immeubles locatifs loués) doivent être évaluées à leur valeur actuelle ou à leur valeur d'acquisition. La valeur actuelle sera estimée soit par comparaison avec des objets semblables, soit en fonction de la valeur de rendement ou du flux monétaire à attendre en utilisant un taux d'escompte tenant compte du risque ou selon une autre méthode généralement reconnue.

Les réévaluations ou les réévaluations subséquentes, de même que les moins-values doivent être enregistrées dans le résultat de la période. Les amortissements prévisionnels sur la durée d'utilisation de l'immobilisation ne sont pas autorisés dans l'évaluation aux valeurs actuelles. Dans l'évaluation aux valeurs d'acquisition, les amortissements en dessous de la valeur d'acquisition doivent, sans exception, être débités au résultat de la période. Si les immobilisations corporelles acquises le sont dans l'intention d'en faire le commerce, elles font partie de l'actif circulant et doivent être évaluées en conséquence.

Publication

- 15 L'évolution des immobilisations corporelles doit figurer dans l'annexe. Elle sera présentée sous la forme d'un tableau.
- 16 Le tableau des immobilisations corporelles aura – en cas d'évaluation aux valeurs d'acquisition ou de fabrication – au moins le contenu suivant par catégorie:

Valeurs d'acquisition

- valeurs brutes au début de la période comptable
- entrées
- sorties
- reclassifications
- valeurs brutes à la fin de la période comptable

Corrections de valeur cumulées

- corrections de valeur au début de la période comptable
- amortissements planifiés
- dépréciations d'actifs (Impairment)
- sorties
- reclassifications
- corrections de valeur à la fin de la période comptable

Valeurs comptables nettes

- valeurs comptables nettes au début et à la fin de la période comptable

- 17 Les immobilisations corporelles détenues exclusivement à des fins de rendement (et non pour être utilisées dans l'exploitation)

doivent être mentionnées séparément dans l'annexe. Elles peuvent aussi être classées dans les immobilisations financières, où elles seront également présentées séparément.

- 18 En cas d'évaluation aux valeurs actuelles, le tableau des immobilisations corporelles fera en outre mention pour chaque catégorie d'immobilisation des réévaluations et des moins-values de la période sous revue, ainsi que de la différence à la date du bilan entre les valeurs actuelles et les valeurs de fabrication ou d'acquisition initiales.
- 19 Lors de l'évaluation aux valeurs actuelles, les bases et les principes d'évaluation par catégorie doivent être exposés dans l'annexe.
- 20 Les méthodes d'amortissement ainsi que les marges utilisées pour la durée d'utilisation prévue de chaque catégorie d'immobilisations corporelles doivent être exposées dans l'annexe. Si les marges sont relativement grandes, elles doivent être commentées dans l'annexe pour chaque catégorie. Si une méthode d'amortissement fixée initialement est remplacée par une autre, il doit en être fait mention dans l'annexe. L'incidence du changement de méthode sur le résultat de la période doit être chiffrée pour chaque catégorie.
- 21 Le montant global des intérêts activés durant la période comptable ainsi que les bases et les principes d'activation doivent être indiqués dans l'annexe.

Explications

ad chiffre 2

- 22 Une autre subdivision doit être effectuée lorsque des immobilisations corporelles spécifiques sont nécessaires à l'entité, par exemple:
- avions dans une compagnie aérienne;
 - véhicules dans une entreprise de transports routiers;
 - mobilier, matériel de bureau et installations informatiques chez un prestataire de service, ou
 - lorsqu'il s'agit d'immobilisations corporelles à des fins de placement sans pour autant faire partie des immobilisations financières.
- Les immobilisations en crédit-bail (leasing) financier doivent figurer dans le bilan du preneur de crédit-bail (leasing), dans la rubrique des immobilisations corporelles.

S'il n'existe qu'un prix pour l'ensemble de l'objet pour un immeuble acheté, la valeur du bâtiment doit être déterminée sur la base de méthodes d'évaluation reconnues. Pour déterminer la valeur du terrain, on peut se fonder sur le prix de terrains analogues.

ad chiffre 5

- 23 Les charges d'entretien et de réparation n'entraînant pas d'augmentation de la valeur du marché ou de la valeur d'usage doivent être débitées au résultat de la période.

ad chiffre 9

- 24 L'amortissement planifié peut être effectué selon trois méthodes.
- en cas d'amortissement linéaire, l'amortissement est effectué par tranches annuelles constantes pendant toute la durée d'utilisation;
 - en cas d'amortissement dégressif, le taux d'amortissement (qui doit être choisi à un niveau plus élevé que l'amortissement linéaire) est constant, mais l'amortissement est calculé en fonction de la valeur comptable résiduelle;
 - dans l'amortissement proportionnel aux prestations, le montant de l'amortissement est réparti en fonction de la consommation du bien d'investissement (p. ex. carrière). Pour les investissements en ressources non renouvelables, on appliquera une méthode d'amortissement proportionnel aux prestations.

ad chiffre 10

- 25 Les indicateurs suivants peuvent constituer un signe d'atteinte à l'actualité de la valeur:
- indication sur l'obsolescence par suite d'innovations techniques ou de dommages;
 - changement important dans le mode d'utilisation;
 - indications tirées d'un système de rapport interne selon lesquelles la capacité de rendement économique d'une immobilisation corporelle est ou sera plus mauvaise que ce que l'on attendait;
 - réduction importante de la valeur du marché;
 - développement négatif des conditions-cadres juridiques ou de l'entité, influençant la valeur d'une immobilisation corporelle;

Annexe

Cette annexe a un caractère purement illustratif. Son but est de montrer l'application de la recommandation et d'en expliquer la signification.

Tableau des immobilisations (chiffre 15)

	Terrains et constructions	Installations et agencements	Acomptes et immobilisations en cours de construction	Autres immobilisations corporelles	Total	Renvoi aux chiffres de la Swiss GAAP RPC 18 ch. 2+22
Valeurs comptables nettes au 1.1.	172	40	130	117	459	ch. 16
Valeurs brutes d'acquisition ou valeurs brutes actuelles						ch. 3-7,23+24 ch. 8+16
Situation au 1.1.	422	60	130	253	865	
Entrées		12	24		36	
Modification des valeurs actuelles	10				10	ch. 8,13,14,18
Sorties	-36				-36	
Reclassifications	36		-36		0	
Situation au 31.12.	375	77	113	249	814	
Corrections de valeur cumulées						ch. 8+16
Situation au 1.1.	-250	-20		-136	-406	
Amortissements planifiés	-10	-12		-53	-75	ch. 9,12,25,28
Dépréciations d'actifs	-20				-20	ch. 10,11,14,26
Sorties	23				23	
Reclassifications					0	
Situation au 31.12.	-227	-31	0	-187	-445	
Valeurs comptables nettes au 31.12.	148	46	113	62	369	ch. 16
Montant résiduel de la réévaluation au-delà de la valeur d'acquisition	52				52	ch. 16,18+19

Commentaires sur le tableau des immobilisations:

Les biens-fonds et les constructions sont évalués à leur valeur actuelle, une évaluation des immeubles étant demandée chaque année. Les immobilisations en cours de construction terminées, y compris les intérêts capitalisés, ont été virées aux immeubles d'exploitation.

Cette année, des intérêts d'un montant de 5 ont été activés (chiffres 7, 21, exemples 1a) + 1b).

- hausse des taux d'intérêts qui abaisse la valeur d'usage par le biais de l'augmentation du facteur d'escompte;
- indication se rapportant à des objets immobiliers contaminés.

ad chiffre 12

26 La valeur résiduelle d'une immobilisation corporelle est souvent insignifiante et peut être négligée dans la plupart des cas. Dans l'évaluation, il convient de tenir compte des coûts d'élimination. Si de tels coûts dépassent la valeur résiduelle, il est nécessaire de créer une provision sur la durée d'utilisation.

Exemples

Activation d'intérêts intercalaires

Exemples du chiffre 7

1a Des intérêts se rapportant à un objet en construction peuvent leur être imputés.

Une entité construit un immeuble commercial et obtient un crédit de construction. Les frais de construction pendant la période comptable atteignent CHF 1 million et les intérêts sur ce prêt CHF 0,05 million. Ceux-ci peuvent être activés pour autant que le

montant de CHF 1,05 million ne dépasse pas la valeur d'usage réalisable.

1b Une entreprise de production construit une grosse installation pour son propre usage.

La charge d'intérêts pour cet ouvrage ne peut pas être imputée directement.

Les intérêts sur fonds étrangers peuvent être activés aux conditions suivantes:

- le montant activé n'est pas supérieur à la charge d'intérêts sur fonds étrangers de la période avant l'activation;
- la valeur d'usage réalisable ne sera pas dépassée suite à l'activation des intérêts;
- l'activation des intérêts est faite proportionnellement à l'investissement moyen et au taux moyen des fonds étrangers rémunérés.

Les bilans se présentent comme suit après l'activation des intérêts sur fonds étrangers:

en millions de CHF	19x0	19x1	19x2
Immobilisations			
en construction	0	4,1	5,81
Actif circulant	12	12	14
Créanciers	1	1	1
Provisions	2	2	3
Obligations	3	5	9
Fonds propres	6	8,1	6,81

La construction commence en janvier 19x1 et dure 2 ans.

En 19x1, les coûts de construction se montant à CHF 4 millions sont portés au bilan sous la rubrique immobilisations en cours de construction. Les investissements moyens se montent à $(0+4)*1/2 = \text{CHF } 2$ millions et les fonds étrangers moyens portant intérêts à $(3+5)*1/2 = \text{CHF } 4$ millions. La charge d'intérêts pour cet ouvrage ne peut pas être déterminée directement. Les intérêts de l'exercice sur les fonds étrangers s'élèvent à CHF 0,2 million, soit 5% des fonds étrangers moyens de CHF 4 millions. Par conséquent, un montant de CHF 0,1 million peut être activé sur le montant des investissements moyens de CHF 2 millions, pour autant que le montant de CHF 4,1 millions ne dépasse pas la valeur d'usage réalisable.

En 19x2, les coûts de construction supplémentaires se montent à CHF 1,5 million. En 19x2, le montant moyen des investissements s'élève à $(4,1+ 5,6)*1/2 = \text{CHF } 4,85$ millions et les fonds étrangers moyens portant intérêts à $(5+9)*1/2 = \text{CHF } 7$ millions.

Les intérêts de l'exercice sur fonds étrangers s'élèvent à CHF 0,3 million, soit 4,29% des fonds étrangers moyens de CHF 7 millions. Par conséquent, un montant d'environ CHF 0,21 million peut être activé sur le montant moyen des investissements de CHF 4,85 millions, pour autant que le montant de CHF 5,81 millions ne dépasse pas la valeur d'usage réalisable.

Exemple du chiffre 10

2 Dépréciation d'actifs

Une entreprise faisant le commerce de matières premières commande en mars un réseau informatique, à livrer en septembre, pour le prix de CHF 0,75 million. En raison d'une chute brutale des prix, le nouveau prix d'une telle installation ne s'élève plus qu'à CHF 0,5 million au moment de la livraison en septembre. L'entité a le droit d'activer le montant total de CHF 0,75 million, mais doit cependant immédiatement imputer sur le résultat de la période la différence de CHF 0,25 million comme dépréciation d'actifs.

Exemples du chiffre 11

3 Prolongation de la durée d'utilisation

La valeur d'acquisition d'une machine à tisser s'élève à CHF 1 million. Lors de la mise en service à fin 1990, sa durée d'utilisation a été estimée à 10 ans. La machine doit être amortie linéairement jusqu'à une valeur résiduelle de CHF 0,1 million. A l'occasion d'un contrôle périodique de la durée d'utilisation à fin 1996, donc après cinq ans d'amortissement normal, la direction de l'entité a l'intention de prolonger la durée d'utilisation de cette machine de 5 ans jusqu'en l'an 2005, la valeur résiduelle devenant alors nulle. L'amortissement annuel 1996 se monte donc à CHF 0,055 million (10% de CHF 0,55 million correspondant à la valeur comptable nette du montant devant être amorti au 1^{er} janvier 1996).

4 Réduction de la durée d'utilisation

Une entreprise de prestations de service a acquis en janvier 1996 pour le prix de CHF 2 millions une solution complète de courrier électronique et elle évalue sa durée d'utilisation à 5 ans. En 1997 déjà, il apparaît clairement à la direction que la solution est techniquement dépassée et qu'elle devra être remplacée à fin 1998 par une technique

basée sur Internet. L'amortissement annuel 1997 atteint CHF 0,8 million (50% de CHF 1,6 million correspondant à la valeur comptable nette de l'immobilisation au 1^{er} janvier 1997).

Exemples du chiffre 13

5a Réévaluation et dépréciation en relation avec les valeurs actuelles

Les immeubles sont comptabilisés aux valeurs actuelles (dans cet exemple, les impôts différés sont ignorés).

Valeur historique d'acquisition	CHF	50 millions
Réévaluations cumulées	CHF	10 millions
Amortissements cumulés	CHF	-21 millions
Valeur comptable nette	CHF	39 millions

Réserve de réévaluation	CHF	10 millions
Prix de vente	CHF	65 millions

Le bénéfice sur la vente des immeubles se présente comme suit:

Différence par rapport à la valeur comptable nette	CHF	26 millions
Réserve de réévaluation réalisée*)	CHF	10 millions
Total	CHF	36 millions

*) La réserve de réévaluation réalisée peut être dissoute avec effet sur le résultat ou – comme dans cet exemple – être directement portée dans les réserves provenant de bénéfices (c'est-à-dire sans passer par le compte de résultats).

5b Amortissements et changement de la valeur actuelle

Situation de départ: bâtiments industriels à la valeur actuelle et principes d'amortissement:

en millions de CHF	19x0	19x1	19x2
Valeur d'acquisition	120		
Valeur actuelle brute		140	100
Amortissements planifiés, 8% linéaire	9,6	11,2	8
Valeur comptable nette en %	92%	84%	76%
Valeur comptable actuelle nette	110,4	117,6	76

Comptabilisation

en millions de CHF

19x0	
1	Amortissement/Correction de valeur cumulée bâtiments industriels (amortissements planifiés sur la valeur d'acquisition) 9,6
	Amortissements à la charge du compte de résultats 9,6
	Situation finale des comptes de bilan:
	Valeur actuelle brute des bâtiments industriels (valeur d'acquisition) 120
	Correction de valeur cumulée 9,6
	Réserve de réévaluation 0
19x1	
1	Valeur actuelle brute des bâtiments industriels/Réserve de réévaluation (réévaluation brute sur la valeur actuelle) 20
2	Réserve de réévaluation/Correction de valeur cumulée bâtiments industriels (amortissement de rattrapage de la réévaluation pour 19x0: 8% de [140 - 120]) 1,6
3	Amortissement/Correction de valeur cumulée bâtiments industriels (amortissement de 8% sur la valeur actuelle brute des bâtiments industriels de 140)
	Amortissements à la charge du compte de résultats 11,2
	Situation finale des comptes de bilan:
	Valeur actuelle brute des bâtiments industriels (valeur d'acquisition) 140
	Correction de valeur cumulée 22,4
	Réserve de réévaluation 18,4
19x2	
1	Réserve de réévaluation/Valeur actuelle brute des bâtiments industriels (diminution de la valeur actuelle jusqu'à concurrence de la valeur d'acquisition) 20
2	Dépréciation d'actifs/Valeur actuelle brute des bâtiments industriels (adaptation en dessous de la valeur d'acquisition avec effet sur le résultat) 20
3	Correction de valeur cumulée bâtiments industriels/Réserve de réévaluation (contrepassation de l'amortissement de rattrapage sans effet sur le résultat de 19x1: 20 - Solde de la réserve de réévaluation 18,4) 1,6
4	Amortissement cumulé bâtiments industriels/Dépréciation d'actifs (excédent de correction de valeur = $22,4 - 2 \cdot 8 = 6,4$, dont subsiste, avec effet sur le résultat, comme réduction de la dépréciation d'actifs: $6,4 - 1,6$ dépréciation neutre = 4,8) 4,8
5	Amortissement/Correction de valeur cumulée bâtiments industriels 8
	Amortissement de 8% de la valeur actuelle brute des bâtiments industriels de 100
	Amortissements planifiés à la charge du compte de résultats 8
	Dépréciation d'actifs à la charge du compte de résultats 15,2
	Situation des comptes de bilan à fin 19x2
	Valeur actuelle brute des bâtiments industriels (valeur d'acquisition) 100
	Correction de valeur cumulée 24
	Réserve de réévaluation 0

Glossaire

La **limite inférieure d'activation** d'une immobilisation corporelle est déterminée par l'entité elle-même en tenant compte du principe de l'importance relative; elle détermine la valeur/quantité minimale à activer. En règle générale, cette dernière est fonction des critères fiscaux minimaux d'activation dans les pays considérés. Des **valeurs actuelles** peuvent être déterminées à partir de valeurs du jour, de valeurs de remplacement ou d'autres critères similaires. Les incidences fiscales des réévaluations doivent être prises en compte.

Par **catégorie d'immobilisations**, on entend un groupe d'immobilisations corporelles similaires et destinées au même usage.

Les immobilisations corporelles à des fins de placement sont détenues à des fins de rendement et non pas à des fins d'utilisation.

La **valeur d'acquisition** (purchase cost) d'une immobilisation corporelle se compose de son prix d'achat net, y compris les droits de douane, les impôts non récupérables, les frais de transport jusqu'au lieu de l'utilisation, les frais d'installation et de première mise en service ainsi que les honoraires d'architectes et d'ingénieurs, etc. Lors d'échanges, le prix d'achat net est le prix d'achat habituel sur le marché sans échange.

Les **frais d'élimination** (disposal costs) correspondent à l'utilisation future de ressources, découlant de l'aménagement et de l'usage d'une immobilisation corporelle, nécessaires pour la mettre hors service à la fin de son utilisation et l'éliminer ou pour prendre des mesures destinées à faire disparaître les nuisances sur l'environnement dues à la construction et à l'exploitation de l'installation. Les dépenses d'élimination prévisibles seront délimitées dans le temps et réparties par périodes sur la durée d'utilisation de l'installation.

Les **valeurs de production activées** d'une immobilisation corporelle sont les dépenses directes en main-d'œuvre et en matières nécessaires à la production d'un objet à des conditions normales. Font partie des valeurs de fabrication activées les dépenses engendrées directement par la fabrication. Ne font pas partie des valeurs de fabrication activées les dépenses non susceptibles d'être imputées directement, telles que la recherche et le développement ainsi que les frais généraux de distribution et d'administration de l'entité.

La **valeur comptable nette** (net carrying amount) est la valeur d'acquisition ou la valeur de pro-

duction, d'une part, ou, d'autre part, la valeur actuelle d'une immobilisation corporelle, d'autre part déduction faite des amortissements cumulés et des autres corrections de valeur à la date de l'établissement du bilan.

La **valeur nette du marché** (net selling price) est le prix pouvant être obtenu entre deux tiers indépendants, déduction faite des frais liés à l'opération.

La **valeur d'usage réalisable** (value in use) est la valeur d'une immobilisation corporelle pour l'exploitation à laquelle elle sert, c'est-à-dire la somme des flux monétaires nets escomptés à un taux d'intérêt conforme au risque qui est dérogée par l'immobilisation corporelle pendant toute sa durée d'utilisation.

La **valeur résiduelle** (residual value) est le prix estimé d'une immobilisation pouvant être obtenu à la fin de la période d'utilisation lors de la vente de celle-ci à des conditions normales du marché, sans vente forcée et déduction faite de tous les frais de vente directs et d'élimination liés à cette opération.

L'**actualité de la valeur** d'une immobilisation corporelle signifie que sa valeur peut être maintenue durablement pour l'objectif envisagé, compte tenu des amortissements planifiés.

La présente recommandation s'applique pour la première fois aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2007 ou ultérieurement.

Recommandation

- 1 La présente recommandation s'applique à tous les actifs dans la mesure où il n'existe pas de dispositions particulières dans d'autres recommandations.
- 2 On examinera chaque fois à la date du bilan si la valeur des actifs est dépréciée. Cet examen se fait sur la base de signes (Indicators) laissant à penser que certains actifs pourraient être concernés par de telles pertes de valeur.
- 3 La valeur d'un actif est dépréciée si sa valeur comptable dépasse la valeur réalisable (Recoverable Amount).

Détermination de la valeur réalisable (Recoverable Amount)

- 4 La valeur réalisable retenue est la plus élevée de la valeur nette du marché (Net Selling Price) et de la valeur d'usage (Value in Use). Si l'une des deux valeurs dépasse la valeur comptable, il n'y a pas de perte de valeur.
- 5 La valeur nette du marché (Net Selling Price) est le prix réalisable entre des tiers indépendants, diminué des charges de vente y relatives.
- 6 La valeur d'usage (Value in Use) correspond à la valeur actuelle des entrées et des sorties de trésorerie à attendre résultant de l'utilisation ultérieure de l'actif, y compris d'un éventuel flux de trésorerie à la fin de la durée d'utilisation.
- 7 L'escompte doit se faire à un taux d'intérêt approprié et tenir compte en particulier des données actuelles du marché et des risques spécifiques de l'actif.
- 8 La valeur réalisable doit en principe être déterminée pour chaque actif (évaluation individuelle).
- 9 Si l'actif ne génère cependant pas de flux de trésorerie indépendants pour lui seul, la valeur réalisable sera déterminée pour le plus

petit groupe possible d'actifs (Cash Generating Unit) auquel appartient l'actif concerné.

Saisie de pertes provenant de dépréciations d'actifs

- 10 S'il y a dépréciation d'actifs, la valeur comptable doit être ramenée à la valeur réalisable.
- 11 Si le fait de ramener la valeur comptable à zéro ne suffit pas pour saisir les conséquences d'une dépréciation d'actifs, on constituera une provision à hauteur de la différence restante.
- 12 La perte de valeur doit être débitée au résultat de la période.
- 13 Les dépréciations de valeur d'actifs saisis à la valeur actuelle doivent être traitées de la manière suivante:
 - si la réévaluation a été faite au-delà de la valeur d'acquisition sans effet sur le compte de résultats, la perte de valeur doit être enregistrée comme réduction de la réserve de réévaluation. Si le montant à saisir dépasse cette réserve de réévaluation, la différence sera débitée au compte de résultats;
 - si les actifs ont été réévalués avec effet sur le compte de résultats, la perte de valeur doit être saisie à la charge du résultat de la période.
- 14 Dans un groupe d'actifs, la perte résultant d'une dépréciation d'actifs sera débitée proportionnellement aux autres actifs sur la base de leur valeur comptable.

Procédure à suivre en cas de suppression (partielle) d'une perte de valeur

- 15 Si les facteurs servant de base à la détermination de la valeur réalisable se sont sensiblement améliorés, une perte de valeur saisie dans des précédentes périodes doit être entièrement ou partiellement supprimée (reprise).
- 16 Dans ce cas, la nouvelle valeur comptable s'obtient à partir de la plus basse des valeurs entre a) la valeur réalisable nouvellement déterminée ou b) la valeur comptable après amortissement planifié qui serait apparue sans saisie d'une telle perte.

- 17 Cette reprise doit être saisie dans le résultat de la période.
- 18 Si une perte de valeur est supprimée pour des actifs qui sont évalués aux valeurs actuelles, ce montant sera alors crédité à la réserve de réévaluation. Mais si la saisie d'une ancienne perte de valeur du même actif s'est faite au compte de résultats, la reprise sera également saisie dans le résultat de la période.
- 19 Dans un groupe d'actifs aussi petit que possible, la reprise de l'excédent de la valeur réalisable dépassant le total des valeurs comptables concernées se fait en proportion des valeurs comptables de ces actifs. La plus basse de la valeur réalisable (si elle est constatable) et de la valeur comptable après amortissement planifié ne doit pas être dépassée.
- un risque de solvabilité accru de créances et d'immobilisations financières;
 - les taux futurs applicables à l'entité ont augmenté dans des proportions telles qu'ils abaissent sensiblement la valeur d'usage, comme résultat des flux de trésorerie escomptés avec ces taux d'intérêt;
 - les coûts activés sont sensiblement plus élevés que les coûts d'acquisition ou de fabrication d'un actif prévus initialement;
 - la valeur comptable des capitaux propres de l'entité est plus élevée que la capitalisation boursière.

ad chiffre 4

- 23 La valeur réalisable ne sera déterminée que dans les cas où il existe des signes de perte de valeur.

ad chiffre 6

- 24 La détermination de ces flux de trésorerie futurs doit se fonder sur des hypothèses fiables et vraisemblables. S'il existe une fourchette de temps ou de montants au moment de la détermination des flux de trésorerie futurs, les variantes possibles seront prises en considération en fonction de leur probabilité.
- 25 Le flux de trésorerie à la fin de la durée utile comprend les valeurs résiduelles réalisables mais aussi les dépenses d'élimination des déchets.

ad chiffre 7

- 26 L'incidence des impôts sur le bénéficiaire et la structure des capitaux de l'entité ne seront pas prises en considération dans l'escompte. Dans la mesure où le risque spécifique est déjà incorporé dans le calcul des flux de trésorerie, on n'en tiendra pas compte à nouveau dans le taux d'escompte.

ad chiffre 9

- 27 Le plus petit groupe possible est la plus petite unité d'actifs qui génère des entrées ou des sorties de flux de trésorerie indépendants des autres actifs.

ad chiffre 11

- 28 Les prix d'achat d'électricité en baisse et les dépenses élevées d'élimination des déchets peuvent, en relation avec les dépréciations

Publication

- 20 Le montant des principales dépréciations d'actifs et des reprises sera publié individuellement dans le compte de résultats ou dans l'annexe. Les événements qui y ont conduit seront commentés.

Explications

ad chiffre 1

- 21 Les immobilisations corporelles et les valeurs incorporelles sont les principaux actifs touchés par cette recommandation.

ad chiffre 2

- 22 De tels signes sont par exemple:
- un développement négatif de conditions-cadres juridiques ou entrepreneuriales influençant de manière essentielle la valeur des actifs;
 - des indications selon lesquelles des flux de trésorerie de la période de référence, du passé et/ou des budgets sont en dessous des attentes et laissent donc escompter une diminution de la capacité de rendement économique de l'actif;
 - un changement essentiel dans la manière d'utiliser un actif ou des signes d'obsolescence par suite d'innovations techniques ou d'endommagements d'un actif;
 - une diminution essentielle de la valeur du marché d'un actif;

d'actifs, nécessiter la constitution d'une provision y relative, par exemple pour les centrales nucléaires. Ce qui n'est pas permis, en

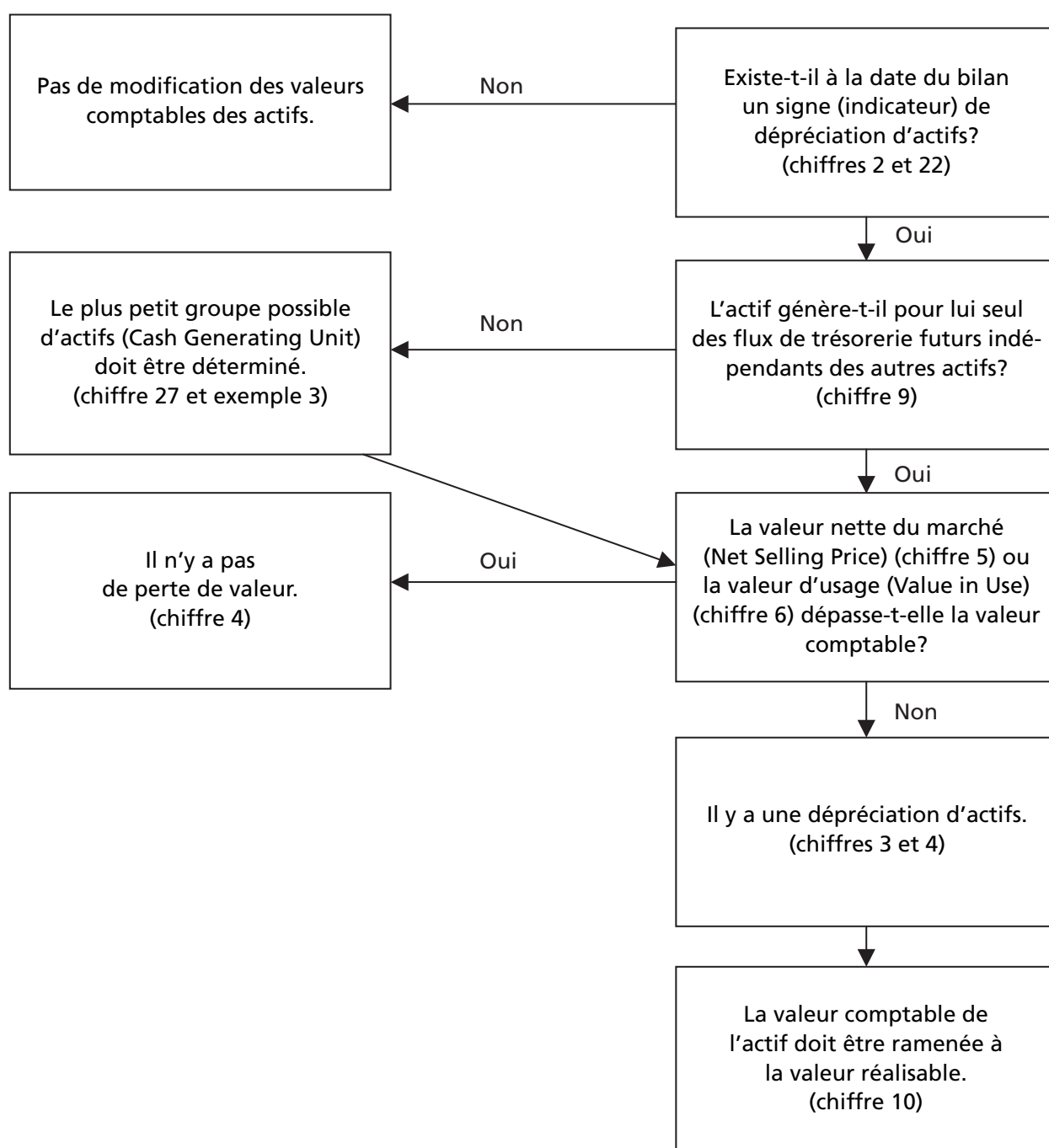
revanche, c'est la constitution d'une provision pour pertes futures résultant de l'exploitation.

Annexe

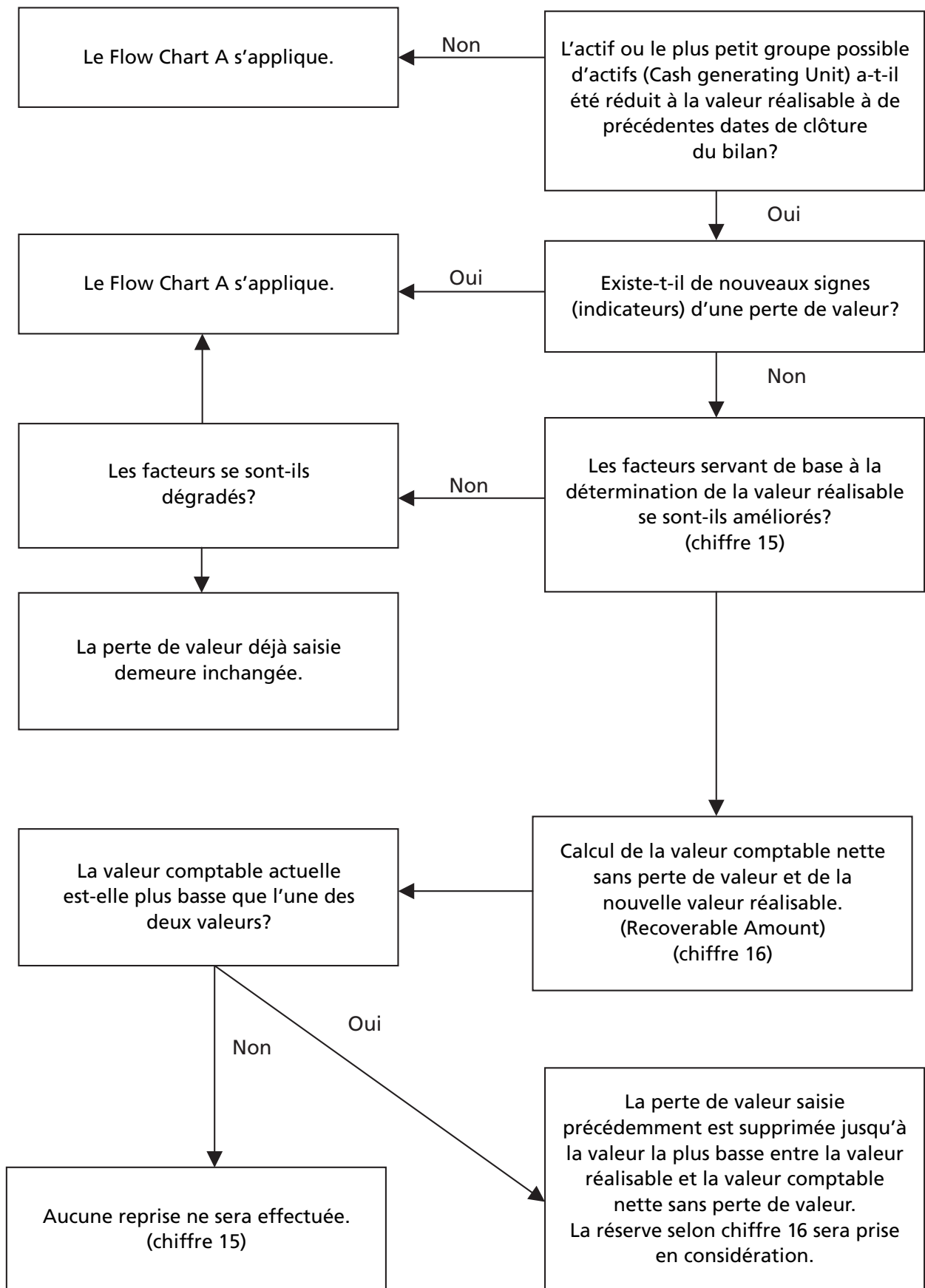
Dépréciation d'actifs/Impairment of assets

La présente annexe est purement illustrative. Son but est de montrer l'application de la recommandation et d'en expliquer la signification.

A Première dépréciation d'actifs (Impairment)



B Evaluation après une dépréciation d'actifs



Exemples

ad chiffres 2 et 22

Les exemples ci-après présentent des cas dans lesquels il existe des signes de dépréciation d'actifs. Mais on ne sait pas en revanche s'il y a effectivement perte de valeur. Pour déterminer l'existence d'une telle perte ou sa suppression (partielle), on se sert également des flow charts A et B au début de la présente annexe.

Exemple 1: Diminution de la valeur du marché d'un immeuble

Faits: Une entreprise de production moyenne s'est vu offrir la possibilité, à la fin des années 80, de racheter un immeuble d'exploitation. Cet immeuble est situé dans une zone industrielle bien viabilisée. Au moment de l'achat, la demande de ce type d'objets était élevée. A l'heure actuelle, de nombreux immeubles de cette zone industrielle sont vides. Les prix de l'immobilier ont chuté et sont très nettement en dessous de ceux des années 80.

Appréciation: La diminution sensible de la valeur du marché de l'immeuble d'exploitation constitue un signe d'existence d'une perte de valeur.

Exemple 2: Construction d'une usine: coût de fabrication plus élevé que prévu

Faits: ABC SA a prévu, il y a trois ans, de construire une nouvelle usine qui a récemment pu être mise en service. En raison de changements durant la période de construction et de recours, l'achèvement a été retardé. Les coûts de construction effectifs sont donc sensiblement plus élevés que prévus.

Evaluation: Le fait que les coûts activés soient sensiblement plus élevés que les coûts d'acquisition initialement prévus constitue un signe d'existence d'une perte de valeur.

ad chiffres 9 et 27

Exemple 3: Plus petit groupe possible d'actifs (Cash Generating Unit)

Faits:

Une usine de meubles fabrique et vend des meubles de bureau de différents types, notamment les produits en bois de la ligne Rustic, ainsi qu'un programme modulaire de meubles en acier «Vision Office». Le processus de production et la vente des deux lignes sont séparés mais le montage et l'administration sont en

revanche réunis dans les mêmes départements. Le système de reporting interne permet d'avoir des rapports séparés pour les deux lignes gérées indépendamment et la détermination d'un résultat distinct.

Le fléchissement des ventes de meubles de bureau montre que la préférence des acheteurs va aux produits en plastique plutôt qu'aux meubles en acier. La ligne Rustic en revanche bénéficie d'une demande stable d'un segment de clientèle bien défini. Il existe donc un signe de perte de valeur.

Question:

Les lignes Vision Office et Rustic constituent-elles ensemble le plus petit groupe possible d'actifs ou la ligne Vision Office est-elle un plus petit groupe possible d'actifs en soi?

Appréciation:

Les segments de clientèle de Vision Office et Rustic sont différents. Dès lors, les flux de trésorerie de Vision Office et Rustic sont distincts en dépit des activités d'administration et de montage communes. Les lignes Vision Office et Rustic doivent donc être conçues comme des plus petits groupes possibles d'actifs séparés.

ad chiffres 10 à 12

Exemple 4: Saisie d'une perte résultant d'une dépréciation d'actifs – prestations de l'installation de production inférieures aux attentes

Les appareils de fitness de l'entité A sont soumis à une âpre concurrence depuis l'année dernière. En outre, les installations de fabrication ne sont pas performantes. L'an dernier, on a enregistré une perte et il ne faut s'attendre, d'après le budget, qu'à des contributions limitées au résultat de la période. A ne veut plus investir et veut réduire ses coûts de marketing. Cependant, l'entité souhaite continuer à fabriquer des appareils de musculation car ils sont actuellement nécessaires pour compléter la gamme de ses produits. La rentabilité prévue de cette installation de production étant plus mauvaise que ce que l'on escomptait et du fait qu'il n'y a pas de valeur du marché, la valeur d'usage doit être déterminée selon les chiffres 6 et 7 et 24 à 26 de la Swiss GAAP RPC 20:

- le taux d'accroissement des flux de trésorerie futurs diminue;
- sans investissements supplémentaires importants, l'installation peut être utilisée cinq ans. Il ne faut pas s'attendre à une valeur résiduelle;

Année	Flux de trésorerie Taux d'accroissement	Valeur chiffres en KCHF	Diminution des flux de trésorerie	Flux de trésorerie nets A-B	Flux de trésorerie nets C
		A	B	C	Taux d'escompte 10%
1		18 000	18 300	-300	-273
2	1.05	18 900	18 800	100	83
3	1.04	19 656	19 400	256	192
4	1.04	20 442	19 700	742	507
5	1.03	21 056	20 100	956	594
Total de la valeur actuelle des flux de trésorerie nets: Valeur d'usage (Value in Use)					1 103
Valeur comptable					3 000
Perte résultant de la dépréciation d'actifs (à débiter au résultat de la période)					1 897

- un taux d'escompte de 10% est fixé selon les chiffres 7 et 26.

Saisie: La valeur d'usage (Value in Use) de CHF 1 103 est inférieure de CHF 1 897 à la valeur comptable. Une dépréciation d'actifs (Impairment) de CHF 1 897 doit dès lors être débitée au résultat de la période. Cf. exemple 6 pour la publication. (Ces amortissements non planifiés seront publiés en outre dans le tableau des immobilisations selon la Swiss GAAP RPC 18/16.)

ad chiffres 15 à 17

Exemple 5a: Suppression d'une dépréciation d'actifs

Faits

Une entreprise artisanale possède dans la zone concernée une réserve d'expansion pour ses propres besoins. Un changement de zone dans une zone non affectée a lieu en 20x1. Le terrain était jusqu'ici porté dans les livres pour sa valeur d'acquisition de CHF 400 000. La valeur vénale tombe maintenant à CHF 250 000.

Avec l'aide d'un avocat spécialisé dans les problèmes de construction, on essaie de revenir à un reclassement dans la zone artisanale en 20x3. La valeur vénale dans cette zone artisanale n'a pas changé depuis 20x0.

Saisie de la dépréciation d'actifs en 20x1

Il existe une perte de valeur de CHF 150 000 (400 000 – 250 000) à débiter au résultat de la période et à mentionner dans le tableau des immobilisations. Un calcul de la valeur d'usage n'est dans ce cas pas judicieux. Les événements

qui ont conduit à la dépréciation d'actifs doivent être expliqués (Swiss GAAP RPC 20/20).

Saisie de la suppression de la dépréciation d'actifs en 20x3

La perte de valeur de CHF 150 000 doit être reprise (Swiss GAAP RPC 20/15). Le montant de 150 000 doit être crédité au résultat de la période et mentionné dans le tableau des immobilisations; de même, les événements qui ont conduit à la reprise doivent être expliqués (Swiss GAAP RPC 20/20).

Exemple 5b: Reprise avec mise à jour de la valeur comptable en cas d'amortissement planifié

Faits

Une installation de production de lentilles de contact est portée au bilan pour CHF 400 000 à fin 20x1 selon la méthode de l'amortissement linéaire. La valeur d'acquisition s'élevait à CHF 600 000 il y a 2 ans; la durée utile avait été estimée à 6 ans. On ne peut pas tabler sur une valeur résiduelle. L'entité concurrente travaille depuis cette année avec une installation qui fabrique des lentilles de contact d'un nouveau type qui n'ont pas besoin de soin ni de nettoyage particuliers. Les lentilles de contact de la première entité connaissent par conséquent un fléchissement des ventes. L'installation voit sa valeur du marché fortement baisser du fait de la nouvelle technologie. La valeur d'usage en diminution est dès lors estimée à CHF 240 000 à fin 20x1.

Saisie de la dépréciation d'actifs en 20x1

Une perte de valeur de CHF 160 000 (400 000 – 240 000) sera en outre débitée au résultat de la

période. Les prescriptions en matière de publication de la Swiss GAAP RPC 20/20 seront respectées.

Fin 20x2, il apparaît que les lentilles de la concurrence présentent des défauts graves. Les ophtalmologistes ont déconseillé de porter ce produit car les lentilles irritent trop les yeux. Les nouvelles données suivantes sont disponibles en relation avec l'installation de la première entité:

Valeur d'usage: CHF 380 000
 Valeur du marché: CHF 350 000

Saisie de la suppression de la dépréciation d'actifs en 20x2

La valeur comptable mise à jour (valeur comptable après amortissement planifié) sera égale-

ment prise comme base de comparaison pour déterminer le montant de la reprise car cette valeur ne peut pas être dépassée en cas de suppression de la perte de valeur (selon la Swiss GAAP RPC 20/16).

La valeur comptable déterminée après l'amortissement planifié initial de CHF 300 000 $([600\,000/6] \times 3)$ étant inférieure à la valeur réalisable nouvellement déterminée de CHF 380 000, la reprise selon la Swiss GAAP RPC 20/24 doit être limitée à CHF 120 000 $(300\,000 - 3 \times 60\,000)$ en dehors de l'amortissement planifié ajusté à CHF 60 000 $(240\,000/4 \text{ ans})$.

Récapitulation	Fin	Amortissement planifié	Perte de valeur	Reprise	Existant
(ces chiffres doivent également figurer dans le tableau des immobilisations corporelles selon la Swiss GAAP RPC 18/16)	19 x 9				600 000
	20 x 0	-100 000			500 000
	20 x 1	-100 000	-160 000		240 000
Amortissement planifié = 240 000/4	20 x 2	- 60 000		120 000	300 000
	20 x 3	-100 000			200 000
	20 x 4	-100 000			100 000
	20 x 5	-100 000			0

Le contrôle annuel des signes indicateurs se poursuivra à partir de l'année 20x3.

ad chiffre 20

Exemple 6: Publication concernant l'exemple 4

Note 17: Dépréciation d'actifs de l'installation de production: En raison de nouveaux produits de la concurrence et de coûts de production trop élevés, le management juge défavorable la vente d'appareils de musculation. Une perte de CHF 1 897 000 provenant de la dépréciation d'actifs a dès lors été débitée au résultat de la période.

La présente recommandation s'applique pour la première fois aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2007 ou ultérieurement.

Recommandation

Définition

- 1 On entend, par contrat de construction, l'érection d'un ouvrage ou la fourniture d'une prestation spécifiques pour un tiers si la durée de fabrication ou de la fourniture de la prestation porte sur une longue durée et si le contrat est important pour l'entité.

Saisie et évaluation

- 2 Dans les états financiers, les contrats de construction à long terme sont saisis selon la méthode de Percentage-of-Completion (ci-après «POCM») dans la mesure où les conditions correspondantes sont remplies. Dans la méthode POCM, on tient compte non seulement des coûts d'acquisition et de revient ainsi que d'autres dépenses relatives au contrat, mais également d'une part éventuelle du bénéfice dans la mesure où sa réalisation est attendue avec suffisamment de certitude.
- 3 Si les conditions d'application de la méthode POCM ne sont pas remplies, les montants seront portés au bilan selon la méthode du Completed Contract (ci-après «CCM»), la saisie du résultat des contrats de construction ne se faisant qu'après le passage du risque de livraison et de prestation du mandataire au mandant.
Il existe une autre alternative si les conditions d'application de la méthode POCM ne sont pas remplies: la mention du chiffre d'affaires en proportion des dépenses recouvrables (sans réalisation de bénéfice). Les dépenses qui ne sont pas recouvrables seront alors débitées au compte de résultats.
- 4 La méthode POCM s'applique lorsque les conditions suivantes sont remplies de manière cumulative:
 - l'existence d'une base contractuelle;
 - un haut degré de probabilité selon lequel les prestations convenues par con-

trat sont remplies par le fabricant et le mandant;

- une organisation de mandat appropriée pour le déroulement du contrat de construction à long terme;
 - une détermination fiable de tous les produits et charges liés au contrat ainsi que du degré d'avancement.
- 5 Dès que des risques de perte apparaissent dans le déroulement du contrat de construction («menaces de perte»), des provisions doivent être constituées pour le montant total de ces pertes, indépendamment du degré d'avancement.
Pour les pertes décelables à la conclusion du contrat (loss orders), on constituera à ce moment-là déjà des provisions, même s'il n'y a pas encore eu de charges.
 - 6 Les acomptes reçus seront portés au bilan, sans incidence sur le résultat. Ils seront compensés avec les contrats de construction correspondants pour lesquels les acomptes ont été versés s'il n'existe pas de droit de remboursement. Les acomptes reçus seront mentionnés dans une avant-colonne dans le bilan ou dans l'annexe aux comptes annuels. Si un droit de remboursement existe, les acomptes seront portés au passif comme dettes (capitaux étrangers).
 - 7 La présente recommandation s'applique en général aux contrats de construction à long terme pris individuellement. S'il existe toutefois plusieurs contrats si étroitement liés qu'ils doivent être considérés comme formant un ensemble, ce groupe sera traité comme un contrat unique.

Publication

- 8 Dans la mesure où elles ne figurent pas au bilan ou au compte de résultats, les valeurs et indications ci-après seront publiées dans l'annexe:
 - principes d'établissement des comptes pour les contrats de construction à long terme;
 - méthode de détermination du degré d'avancement des contrats de construction à décompter selon la méthode POCM;

- montant saisi durant la période sur la base de la méthode POCM comme chiffre d'affaires des contrats de construction à long terme;
- coûts des capitaux étrangers éventuellement portés à l'actif et manière dont ils ont été déterminés;
- postes spécifiques du bilan concernant les contrats de construction à long terme;
- acomptes reçus pour contrats de construction à long terme.

Explications

ad chiffre 1

- 9 Les contrats de construction à long terme se fondent sur des contrats négociés pour un cas spécifique (contrats d'ouvrage, ordres de fabrication, etc.). De par leur caractère individuel, ils se distinguent des fabrications de masse ou de série ainsi que des ordres standardisés. Alors que, pour ces derniers, le contrat avec le client n'est normalement conclu qu'après la fabrication des produits, la conclusion du contrat dans le cas des contrats de construction se fait avant le début de la fabrication ou de la construction.
- 10 Les immeubles (constructions et génie civil), la construction de machines et d'installations, la construction de centrales ainsi que la fabrication individuelle d'unités (p.ex. avions, locomotives, lotissements) sont des domaines types de contrats de construction à long terme. Il existe également de tels contrats dans le domaine des services. Citons à titre d'exemples: les ordres donnés aux architectes, aux ingénieurs et les ordres de développement (p.ex. pour des logiciels, systèmes d'information, procédés, produits, marques, etc.).
- 11 Sans fixer de durée minimale pour les contrats de construction à long terme, la présente Swiss GAAP RPC concerne les contrats portant sur une durée de fabrication de plusieurs mois.
- 12 Outre le caractère individuel, l'importance du contrat constitue un critère de délimitation significatif pour l'entité: le contrat de construction à long terme représente une part importante du chiffre d'affaires global du mandataire et exerce dès lors une influence prépondérante sur le résultat de la période. Il existe souvent des risques variés –

en partie aussi menaçant l'existence du mandataire – dont il conviendra de tenir compte en établissant le bilan.

- 13 On peut en principe faire une distinction entre les contrats de construction à long terme suivants:
 - ordres forfaitaires ou à prix fixe (fixed price contracts) dans lesquels les prestations convenues par contrat sont effectuées à un prix fixe;
 - ordres en régie (cost plus contracts) dans lesquels on garantit au fabricant non seulement les dépenses effectives mais en plus une prime sous forme d'un pourcentage déterminé des charges effectives ou d'un montant fixe;
 - ordres à prix unitaire (unit price contracts) dans lesquels le mandataire et le mandant conviennent d'un prix d'achat fixe par unité fabriquée et livrée.

Dans la pratique, on constate souvent l'existence de combinaisons et de sous-variantes de ces types de contrats.

ad chiffre 2

- 14 Il existe en principe deux méthodes courantes d'inscription au bilan des contrats de construction à long terme: la méthode POCM (méthode de la réalisation du bénéfice en fonction du degré d'avancement) et la méthode CCM (méthode de la réalisation du bénéfice après achèvement). Ces méthodes se distinguent surtout par la façon dont les bénéfices liés au contrat sont affectés aux différentes périodes. Alors que, dans la méthode CCM, le bénéfice est réalisé uniquement au moment de l'achèvement, il est déjà réalisé proportionnellement, dans la méthode POCM, pendant la phase de construction, en fonction du degré d'avancement.
- 15 Si l'on applique la méthode POCM, le degré d'avancement par contrat sera déterminé à la date de clôture du bilan. Dans le compte de résultats, les produits liés au contrat seront saisis comme chiffre d'affaires dans la période correspondante durant laquelle la prestation a été effectuée, en fonction du degré d'avancement. Les charges liées au contrat seront saisies comme charges également dans la période durant laquelle la prestation a été apportée. Dans la phase d'exécution, les contrats de construction en cours seront saisis dans le bilan pour leur produit en proportion du

stade d'avancement des travaux, le cas échéant après déduction des montants déjà facturés et des acomptes reçus.

- 16 Sont en principe considérées comme charges toutes celles qui peuvent être affectées directement ou indirectement au contrat de construction à long terme. Les charges générales d'administration, de vente et de recherche ne constituent pas des charges liées au contrat. L'occupation normale (taux d'occupation normal) constitue la base de répartition des charges générales de fabrication.
- 17 Il existe une option pour les coûts des capitaux étrangers. Ceux-ci peuvent être traités et activés comme partie des charges relatives au contrat ou saisis comme charges financières durant la période qu'ils concernent. Les coûts des capitaux étrangers portés à l'actif se déterminent selon le capital affecté en moyenne pour le contrat considéré, rémunéré à la moyenne pondérée des coûts des capitaux étrangers de l'entité qui établit son bilan.

Le montant des coûts des capitaux étrangers activé durant la période ne doit pas être supérieur aux coûts des capitaux étrangers effectifs de la période concernée.

- 18 Les changements dans des contrats (change orders) et leurs répercussions seront pris en considération dès qu'ils seront connus. Les changements peuvent par exemple résulter des éléments suivants:
- désirs de modification du client (change orders) concernant le volume, la construction, les matières, les délais, etc.;
 - erreurs dans la détermination des prix de revient;
 - risques de monnaie et risques-pays.

ad chiffre 3

- 19 Dans la méthode CCM, les frais encourus liés au contrat pendant la durée de fabrication sont activés dans la mesure où ils peuvent être récupérés. La comptabilisation des contrats de construction à long terme, avec effet sur le résultat, se fait seulement après que le risque de livraison et de prestation a été transféré du mandataire au mandant. Le transfert du risque de livraison et de prestation du fabricant au client se fait en général sur la base d'un procès-verbal écrit de réception/mise en service.
- 20 Dans le cas d'une comptabilisation du chiffre d'affaires en fonction des charges recou-

vables liées au contrat (en raison de l'absence des conditions requises pour l'application de la méthode POCM), il n'est pas saisi de bénéfice pendant la période de l'exécution du contrat.

S'il est vraisemblable que les charges totales prévues liées au contrat seront supérieures à l'ensemble des produits, la différence sera immédiatement comptabilisée dans les charges.

ad chiffre 4

- 21 Le degré d'avancement peut être déterminé selon diverses méthodes. Il s'agit par exemple de:
- Cost-to-cost-Method, c'est-à-dire que les charges encourues sont divisées par les charges totales (à attendre) jusqu'à l'achèvement;
 - Efforts-expanded-Method, c'est-à-dire que l'on détermine le rapport entre les heures de fabrication fournies jusqu'ici et les heures de fabrication totales estimées ou le rapport entre les frais de personnel encourus et les frais de personnel totaux (nécessaires pour l'exécution du contrat);
 - Units-of-delivery-Method, c'est-à-dire que le calcul se fait en divisant les unités livrées par la quantité totale à livrer;
 - le degré de fabrication peut aussi être déterminé à l'aide d'expertises de constructions immobilières ou techniques.

On devrait employer la méthode qui permet de déterminer le degré d'avancement de la manière la plus fiable.

Les différences par suite de charges plus élevées et d'efficacité plus réduite, etc. seront prises en considération dans la détermination du degré de fabrication et des charges à venir jusqu'à l'achèvement.

- 22 Les charges globales se composent des charges déjà encourues ainsi que de celles à attendre jusqu'à l'achèvement. L'entité doit être en mesure de déterminer les charges avec une grande exactitude. Les charges à attendre (cost to complete) constituent un paramètre important de la détermination du résultat et doivent être déterminées selon des méthodes systématiques. Ces méthodes doivent être appliquées de manière constante.
- 23 Une organisation du déroulement du contrat est considérée comme appropriée lorsque:

- le management du contrat reçoit au fur et à mesure des informations nécessaires au pilotage correct du mandat;
 - elle possède un controlling correspondant des contrats;
 - elle dispose d'un système de décompte approprié pour les contrats de construction, système comportant également un calcul permanent des prix de revient;
 - il est garanti que les charges inhérentes au contrat peuvent être déterminées correctement, complètement et conformément à la période dans le système de décompte afin que les charges actuelles puissent également être comparées aux précédentes estimations.
- créances résultant de contrats de construction (méthode POCM);
 - stocks, travaux en cours;
 - acomptes reçus de clients pour des contrats selon la méthode POCM.

ad chiffre 5

- 24 Le principe de l'évaluation individuelle s'applique à l'évaluation à la valeur de réalisation nette. Celle-ci exige un ajustement de valeur à hauteur de la perte totale à attendre jusqu'à l'achèvement du contrat.
- 25 L'évaluation à la valeur de réalisation nette s'effectuera selon un calcul rétrograde. Dans ce calcul, on déduira du produit escompté du contrat les réductions sur ventes probables et les charges encore à encourir liées au contrat (frais d'achèvement, de vente, d'administration et de financement).
- 26 L'exécution de l'évaluation à la valeur de réalisation nette se fait au coût complet et sur la base du calcul permanent des prix de revient.

ad chiffre 7

- 27 Un groupe de contrats de construction est traité comme un seul contrat lorsque:
- le groupe de contrats a été négocié comme un ensemble;
 - les contrats sont exécutés simultanément ou l'un après l'autre;
 - l'appréciation économique des contrats (contrôle des résultats) se fait sur la base d'un examen global.

ad chiffre 8

- 28 Dans les principes d'établissement des comptes annuels, on indiquera la méthode retenue pour la saisie des contrats de construction à long terme (POCM ou CCM).
- 29 Les postes spécifiques du bilan peuvent être notamment:

La présente recommandation s'applique pour la première fois aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2007 ou ultérieurement.

Recommandation

Définitions

- 1 Une provision est un engagement probable, fondé sur un événement passé, dont le montant et/ou l'échéance sont incertains mais estimables de manière fiable. Cet engagement constitue un passif exigible. Les provisions ne couvrent pas les corrections de valeur d'actifs.
- 2 L'événement passé doit s'inscrire avant la date du bilan. Il constitue le fait générateur d'obligation et consiste en un événement débouchant sur une obligation juridique ou implicite.
- 3 Les diminutions de produits ou de marges futurs ne constituent pas des faits générateurs d'obligation. Les charges futures n'en constituent pas non plus.
- 4 Les provisions ne concernent pas les passifs exigibles non facturés à la date du bilan, qui résultent de biens ou de services déjà reçus. Ces derniers sont compris dans les passifs de régularisation.

Comptabilisation et évaluation

- 5 Les obligations, juridiques ou implicites, doivent être évaluées à intervalles réguliers. Une provision doit être constituée si une sortie de fonds devient probable.
- 6 Le montant de la provision est déterminé par l'analyse des événements passés ainsi que de ceux survenus après la date du bilan s'ils contribuent à en préciser les circonstances. Le montant doit être estimé en fonction du risque économique calculé de manière aussi objective que possible. Lorsque l'effet de la valeur temps est significatif, le montant de la provision doit être la valeur escomptée.
- 7 Un événement postérieur à la date du bilan doit faire l'objet d'une provision (ou d'une dissolution de celle-ci) lorsqu'il est clair

qu'une entité aurait eu un engagement (ou en aurait été libérée) à la date du bilan ou s'il apparaît sous une autre forme qu'elle doit attendre un sinistre.

- 8 Les provisions existantes doivent être évaluées à nouveau à chaque date du bilan. Elles sont augmentées, maintenues ou dissoutes sur la base de ces nouvelles évaluations.
- 9 Les variations de provisions doivent être ventilées entre le résultat intermédiaire et le résultat financier. Dans des cas exceptionnels, dûment motivés, les variations peuvent être intégrées dans les autres charges et revenus. La dissolution de provisions doit toucher les mêmes rubriques (résultat intermédiaire, résultat financier, autres charges et revenus, impôts, etc.) que celles utilisées lors de la constitution desdites provisions.

Publication

- 10 On distinguera en principe les provisions à long terme des provisions à court terme. Des informations seront fournies séparément pour ces deux types de provisions.
- 11 Dans la mesure où les provisions prévues par des dispositions légales spécifiques n'ont pas le caractère économique prévu par cette norme, une explication doit être fournie dans l'annexe.
- 12 Les postes suivants seront indiqués dans le bilan ou l'annexe:
 - provisions pour impôts
 - provisions pour pensions et retraites
 - provisions de restructuration
 - autres provisions
- 13 L'évolution des provisions doit comprendre au moins les informations suivantes:
 - valeurs comptables au début de la période
 - constitution de provisions
 - utilisation des provisions
 - dissolution de provisions par le compte de résultats
 - valeurs comptables à la fin de la période.Ces indications doivent figurer dans le tableau de variation des provisions. L'information chiffrée est complétée par une brève explication pour les provisions

importantes qui fait état de la nature des obligations ainsi que de leur degré d'incertitude.

Si une provision est escomptée, on indiquera le taux d'escompte.

Explications

ad chiffre 2

14 Une obligation juridique est une obligation imposée par la loi, un règlement ou un contrat.

Une obligation implicite est une obligation qui ne découle pas de la loi, d'un règlement ou d'un contrat mais de pratiques du passé, par exemple lorsque les organes de décision compétents de l'entité décident ou annoncent, dans le souci de se montrer accommodants ou par peur de nuire à leur réputation, un certain comportement ou fixent une politique interne. Ces mesures créent une attente légitime des tiers concernés de voir l'entité assumer ses responsabilités.

15 Les obligations juridiques peuvent découler, par exemple:

- d'engagements de remise en état (exemple 1);
- de l'octroi de garanties (exemple 2);
- d'engagements liés à des risques non assurés (exemple 3);

Les obligations implicites peuvent par exemple comprendre:

- des charges environnementales (exemple 4);
- des coûts de restructuration (exemple 8).

ad chiffre 3

16 Des provisions ne peuvent pas être constituées pour des charges futures qui sont liées à une contre-prestation future à recevoir (exemples 5 et 6).

ad chiffre 4

17 Les passifs exigibles non facturés à la date du bilan sont certains quant à leur survenance. Leur échéance et leur montant peuvent en principe être estimés avec beaucoup plus de certitude que ceux des provisions (exemple 7).

18 Un même événement peut donner lieu à la création de provisions, à la correction d'actifs et à des charges qui ne nécessitent pas la création de provisions (exemple 8).

ad chiffre 6

19 Le montant des provisions doit correspondre à l'espérance mathématique des sorties futures de fonds. Il doit prendre en compte la probabilité et la fiabilité liées à ces sorties.

ad chiffre 7

20 Des événements ou des décisions négatifs ou positifs doivent avoir leur origine avant la date du bilan (exemple 9).

ad chiffre 8

21 La date du bilan concerne aussi bien les clôtures intermédiaires que les clôtures annuelles.

ad chiffre 9

22 Des exceptions dûment motivées concernent les variations de provisions qui ne sont pas liées aux activités ordinaires (p.ex. des catastrophes naturelles ou des expropriations).

ad chiffre 11

23 Cette directive ne concerne que les dispositions légales spécifiques qui correspondent à la notion de provision développée dans cette norme. Elle ne concerne pas, par exemple, les provisions résultant des contrats avec les assurés dans les compagnies d'assurance.

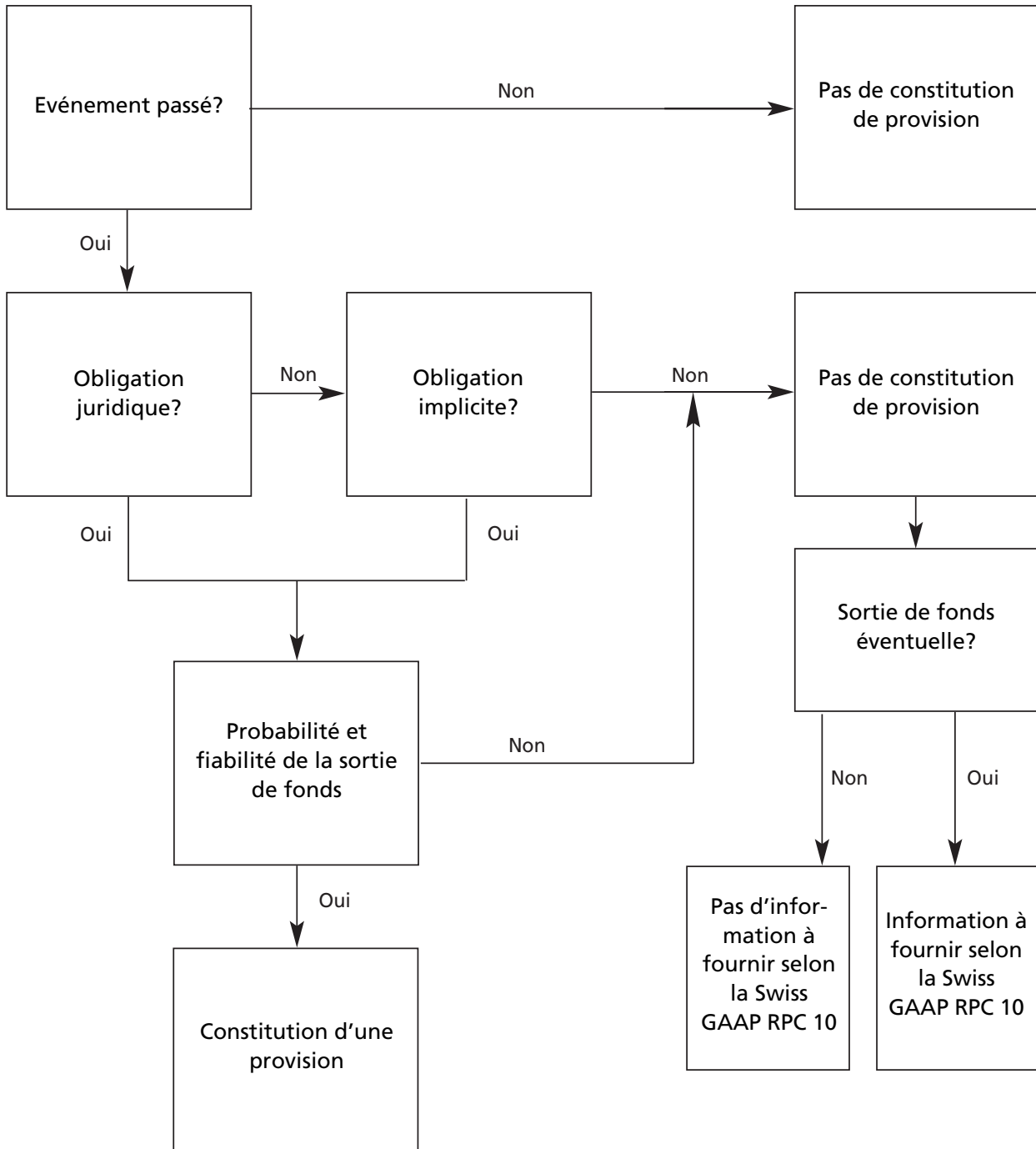
Cette annexe a un caractère purement illustratif. Son intention est de montrer la portée de la recommandation et d'en préciser le contenu. Il est recommandé de présenter le tableau sur 2 ans.

Tableau de variation des provisions

	Provisions pour impôts	Provisions pour pensions et retraites	Provisions de restructuration	Autres provisions	Total
Valeur comptable au 1. 1. N-1					
Constitution					
Utilisation					
Dissolution					
Contre-passation					
Valeur comptable au 31. 12. N-1					
Valeur comptable au 1. 1. N					
Constitution					
Utilisation					
Dissolution					
Contre-passation					
Valeur comptable au 31. 12. N					

Il est recommandé de présenter le tableau sur 2 ans.

Arbre de décision pour la saisie des provisions



Exemples

Obligations juridiques (Exemples 1–3):

1. Engagements de remise en état

Situation

Une entreprise reçoit une concession pour l'exploitation d'une gravière durant dix ans. L'octroi de la concession est subordonné à un engagement de démantèlement des installations acquises pour CHF 4 000 000.

Le fait générateur d'obligation est le début des travaux sur le terrain objet de la concession. L'entreprise doit donc constituer une provision à ce moment-là. Il s'agit d'une obligation juridique.

Dans cet exemple, il est admis que l'entreprise exploite immédiatement la totalité du terrain objet de la concession, les frais de remise en état des lieux devant être provisionnés dans leur totalité. Cependant, si elle n'en exploitait qu'une partie, elle constituerait une provision uniquement pour cette partie.

L'entreprise estime le coût du démantèlement et celui de la remise en état du terrain à un total de CHF 250 000 ou une valeur actuelle de CHF 153 478, calculée sur dix ans à un taux d'escompte de 5%; ce taux représente le taux moyen de ses emprunts bancaires. La contrepartie de la provision est portée en augmentation de la valeur des installations; elle sera amortie sur la durée de vie des installations.

Données escomptées

Les écritures comptables sont les suivantes:

Achat des installations	
Installations	4 000 000
à Liquidités	4 000 000
Constitution de la provision	
Installations	153 478
à Provisions	153 478

Le coût total des installations s'élève à CHF 4 153 478. La valeur résiduelle estimée est de zéro. Le coût total, amorti linéairement sur 10 ans, représente une charge de CHF 415 348 par an.

La provision est augmentée chaque année pour tenir compte de l'effet de l'escompte, par exemple, lors de la première année:

Intérêts	7674
à Provisions	7674

Vente des installations

L'entreprise décide de vendre les installations à la fin de la cinquième année déjà. Les installations sont vendues pour CHF 2 200 000. A ce moment-là, leur valeur nette s'élève à CHF 2 076 738, soit CHF 4 153 478 – (5x415 348).

Le bénéfice sur la vente est déterminé comme suit:

Valeur vénale des installations	2 200 000
Valeur comptable nette des installations	-2 076 738
Dissolution de la provision	195 882
Bénéfice sur la vente des installations	319 144

Le montant de 195 882 correspond à 153 478 x 1.05 %

Si les installations ne sont pas vendues après les dix ans de la concession, elles devront être démantelées; d'ici là, elles auront été complètement amorties, le terrain remis en état et l'entité débitera les frais y relatifs à la provision dont le montant aura atteint CHF 250 000.

2. Octroi de garanties

Une entité a endossé des effets de change et les a remis à l'escompte. A la date du bilan, elle a des doutes très sérieux sur la solvabilité des tirés pour un montant de CHF 100 000. Elle doit donc créer une provision pour ce montant, lié à des engagements non portés au bilan, qu'elle sera vraisemblablement amenée à devoir payer en totalité.

3. Engagements liés à des risques non assurés

Assurance-transports

L'entité A a décidé, à la suite d'une comparaison des coûts d'assurance et des coûts moyens de dommages de transport, de renoncer à assurer ces dommages.

Pour les 5 dernières années, l'analyse fournit en effet les données suivantes:

	Primes d'assurance	Dommages effectifs	Remboursements par les assurances	Franchises, 20%, max. 200 000
Année 1	1 000 000	1 500 000	1 300 000	200 000
Année 2	1 000 000	500 000	400 000	100 000
Année 3	1 000 000	1 800 000	1 600 000	200 000
Année 4	1 000 000	600 000	480 000	120 000
Année 5	1 000 000	900 000	720 000	180 000
Moyenne	1 000 000	1 060 000	900 000	160 000

Il ressort de cette analyse que le montant moyen des primes d'assurance et des franchises dépasse nettement le montant des dommages effectifs. Dans la période en cours, les dommages de transport annoncés jusqu'à la date du bilan se montent à CHF 750 000. De ce montant, des dommages pour CHF 350 000 ont déjà été traités et donnés pour le paiement.

Comme les dommages sont en principe annoncés dans une fourchette de 30 à 60 jours dès la date du dommage, l'entité s'attend à devoir encore enregistrer pour CHF 150 000 de dommages survenus avant la date du bilan mais annoncés après cette date.

Les provisions suivantes doivent donc être constituées à la date du bilan:

Dépenses pour dommages annoncés	
Coût total selon analyse individuelle de chaque cas	CHF 400 000
Dépenses pour dommages survenus mais non encore annoncés selon estimation statistique	
	CHF 150 000
Provision nécessaire à la date du bilan	CHF 550 000

L'entité ne peut pas constituer des provisions pour des risques futurs, donc pour des dommages non encore survenus.

Les engagements liés à des risques non assurés peuvent aussi résulter du fait que les compagnies d'assurances ne couvrent plus ou pas certains risques.

Obligations implicites (Exemple 4)

4. Charges environnementales: assainissement d'une décharge

Une entreprise a enterré des fûts contenant des solvants sur un terrain lui appartenant. La création de cette décharge avait été autorisée il y a

dix ans et la loi n'a pas encore changé. Cependant, les associations de protection de l'environnement font pression sur le gouvernement pour rendre la loi plus rigoureuse. Afin d'améliorer son image, l'entreprise décide d'assainir le terrain à un coût estimé à CHF 8 000 000 dans son plan d'assainissement. Selon la politique interne, l'entreprise constitue une provision au moment de l'annonce de la décision.

L'entreprise considère cet événement comme une obligation implicite. Le fait générateur d'obligation est donc, dans ce cas, l'annonce de la décision.

Autres situations (Exemples 5–9)

5. Décision de réduction de prix pour marquer un anniversaire

Pour marquer son 50^{ème} anniversaire, une entité envisage, pendant une semaine l'an prochain, de faire un rabais de 20 % sur le prix de vente de tous ses articles. La décision de réduire les prix de vente ne constitue pas un fait générateur d'obligation. Il ne s'agit pas d'un passif exigible résultant d'un événement passé. Cette décision signifie que l'entité est prête à accepter une réduction de marges pour donner un signal de reconnaissance à ses clients.

6. Sponsoring

Une entité décide qu'elle soutiendra, au cours de l'exercice suivant, la mise en place d'une manifestation sportive. Ce soutien doit faire mieux connaître son image sur le continent concerné. Cette décision débouchera sur une sortie future de fonds. Elle ne donne cependant pas lieu à un fait générateur d'obligation lié à un événement passé. Une provision n'est pas constituée. Il s'agit, selon les cas, d'une décision d'investissement ou de charges futures.

7. Passifs exigibles non facturés à la date du bilan

Une entité a mandaté un maître d'état pour la rénovation de bureaux. Ce dernier a établi une offre de l'ordre de CHF 500 000, payable à la fin des travaux, à réception de la facture. Les travaux se sont déroulés normalement et, à la date du bilan, sont pratiquement terminés. Au moment de l'arrêté des comptes, l'entité n'a toujours pas reçu de facture. Elle comptabilise donc un passif de régularisation de CHF 500 000 au lieu de constituer une provision; l'engagement est certain, le montant et l'échéance peuvent être estimés avec précision.

8. Restructuration

Dans sa séance du 30 novembre 20x1, le conseil d'administration de XYZ SA décide de fermer l'usine de A et de transférer la production sur le site de B où l'entreprise dispose d'une unité de production moderne mais sous-occupée. Le plan sera annoncé en février 20x2 et inclura des dépenses de marketing importantes.

Le plan de restructuration comprend les dépenses suivantes au moment de l'arrêté des comptes au 31 décembre 20x1:

	Montants en CHF
Dépenses de marketing pour le lancement de certains produits	600 000
Indemnités de licenciement	1 500 000
Indemnités de transfert de certains employés sur le site de B	100 000
Dépréciation estimée sur la vente de l'usine de A	800 000
Total	3 000 000

Les dépenses de marketing consistent en charges futures et ne donnent pas lieu à la constitution d'une provision.

La perte estimée de CHF 800 000 sur la vente de l'usine de A consiste en une dépréciation de valeur au sens de la Swiss GAAP RPC 20. Elle ne donne pas lieu à une constitution de provision mais doit faire l'objet d'une dépréciation de valeur.

Les indemnités de licenciement et celles pour le transfert de certains collaborateurs à destination de B donnent lieu à une obligation sans contre-prestation. Une provision à hauteur de CHF 1 600 000 (1 500 000 + 100 000) doit donc être constituée à la date de la décision ou de l'annonce.

9. Événements postérieurs à la date du bilan

Au cours de l'année N, une entité a livré à un client, avec deux mois de retard, une machine qui a subi de nombreuses pannes au cours des trois premiers mois de son exploitation.

A titre de dédommagement, l'entité a renoncé à facturer les frais de montage de la machine s'élevant à CHF 15 000. Le client a considéré que ce dédommagement était insuffisant et il a intenté une action en responsabilité contre l'entité. Il a estimé avoir subi un préjudice total de CHF 50 000 au total (manque à gagner de CHF 10 000 par mois) et il a exigé des dommages-intérêts à hauteur de CHF 35 000. L'entité a contesté la totalité de ces dommages-intérêts car elle a considéré que la machine avait partiellement fonctionné pendant les 3 premiers mois et que les pannes avaient été entièrement résolues conformément au contrat de garantie.

Au début du mois de janvier N+1, l'entité envisage de renseigner sur une éventualité de CHF 15 000 pour le litige avec son client dans l'annexe. Le 25 janvier N+1, cinq jours avant la date de l'établissement final des comptes de l'entité, le juge informe les parties qu'il a statué sur le cas et qu'il condamne l'entité à payer CHF 20 000 à son client et met des frais de justice de CHF 1500 à la charge de celle-ci. L'entité décide de renoncer à faire appel et elle constitue une provision pour le litige à hauteur de CHF 21 500 dans ses comptes au 31 décembre N.

Swiss GAAP RPC 24 «Fonds propres et transactions avec des actionnaires»

La présente recommandation s'applique pour la première fois aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2007 ou ultérieurement.

Recommandation

Introduction

Les capitaux propres d'une entité constituent une grandeur résiduelle résultant des actifs diminués des dettes et déterminés en vertu des normes de présentation des comptes applicables. Ils se composent en principe du capital social, des réserves provenant de primes versées en supplément et des réserves provenant de bénéfices.

La présente recommandation traite de:

- la saisie, l'évaluation et la présentation des propres actions, la notion de propres actions étant aussi applicable dans la présente recommandation à tous les instruments de capitaux propres de l'entité, y compris les produits dérivés sur propres actions;
- la saisie, l'évaluation et la présentation des transactions avec des actionnaires en leur qualité d'actionnaires;
- la saisie et la mention des coûts de transaction des capitaux propres;
- la présentation de l'état et des mouvements des capitaux propres et de leurs composantes; et
- la présentation dans l'annexe des informations complémentaires importantes.

La présente recommandation ne traite pas de:

- bonifications en actions pour l'achat de marchandises, de travaux ou de services dans le cadre des activités ordinaires;
- la saisie ni de l'évaluation des transactions avec des actionnaires liées à une fusion d'entreprises, à la constitution d'une coentreprise ou à une scission d'entreprise (spin-off).

La présente recommandation a été établie pour la forme juridique d'une société anonyme et s'applique par analogie aussi à d'autres entités.

Saisie, évaluation et présentation des propres actions

- 1 L'achat de propres actions doit en principe être enregistré au moment de l'acquisition aux valeurs d'achat. Le chiffre 4 reste réservé.
- 2 Le portefeuille de propres actions ne doit pas figurer à l'actif mais comme poste négatif dans les capitaux propres. La mention se fait comme composante séparée (négative) des capitaux propres.
- 3 Aucune évaluation subséquente de ce portefeuille ne se fait à l'issue de l'acquisition et de la première saisie de propres actions. En cas d'aliénation ultérieure, la plus- ou la moins-value ne déploie pas d'effet sur le résultat, mais doit être enregistrée comme apport ou réduction aux réserves provenant de primes.

Saisie, évaluation et mention de transactions avec des actionnaires en leur qualité d'actionnaires

- 4 Les transactions avec des actionnaires en leur qualité d'actionnaires seront enregistrées à la valeur vénale, même si elles n'ont pas été effectuées à des conditions conformes au marché.
S'il n'est pas possible de déterminer une valeur vénale fiable, on pourra prendre, pour enregistrer de telles transactions, une autre base de valeur, qui se rapprochera le plus possible de la valeur vénale attendue, et on la publiera (cf. chiffre 10).
Les apports de capital et les versements supplémentaires ainsi que les réductions de capital seront crédités ou débités aux réserves provenant de primes après déduction de la valeur nominale d'actions éventuellement émises ou rappelées. Font toutefois exception les subventions allouées par les collectivités publiques à des entités du secteur public en relation avec la reprise de déficits d'exploitation; celles-ci sont enregistrées en conséquence dans le compte de résultats.

Les distributions de bénéfices cumulés doivent être débitées aux réserves provenant de bénéfices.

Saisie et mention des coûts de transaction des capitaux propres

- 5 Les coûts de transaction des capitaux propres, dans la mesure où ils résultent de l'obtention (augmentation de capital, vente de propres actions) ou du remboursement (réduction de capital, rachat de propres actions) de capitaux propres, doivent en principe être enregistrés comme réduction des réserves provenant de primes après déduction des impôts sur le bénéfice y afférents.
- 6 Les coûts de transaction des capitaux propres encourus jusqu'à la date du bilan doivent être enregistrés comme comptes de régularisation actif, dans la mesure où il est vraisemblable que la transaction correspondante de capitaux propres aura lieu dans un avenir prévisible. Sinon, ces coûts seront enregistrés avec effet sur le compte de résultats.

Présentation de l'état et des mouvements des capitaux propres et de leurs composantes

- 7 La présentation des capitaux propres au bilan devra, dans la mesure où l'entité est concernée, être la suivante:
 - capital social;
 - capital social non libéré (poste négatif);
 - réserves provenant de primes (en particulier prime d'émission);
 - propres actions (poste négatif);
 - réserves provenant de bénéfices ou pertes cumulés; et
 - total des capitaux propres.
- 8 Le tableau des capitaux propres doit être établi comme élément séparé des comptes annuels. Pour la période de rapport et pour la période comparable, il donne chaque élément important des capitaux propres en début et en fin de période et indique le passage de l'existant initial à l'existant final, tout mouvement important devant être présenté séparément pour permettre l'appréciation des états financiers.

Présentation dans l'annexe

- 9 Les informations suivantes sur les actions de l'entité devront être présentées:
 - nombre et nature des propres actions enregistrées en début et en fin de période;

- nombre, nature, prix de transaction moyen et valeur vénale moyenne (si elle est différente du prix de transaction) des propres actions acquises et aliénées durant la période de référence, les propres actions émises en relation avec des bonifications se rapportant aux actions devant être présentées séparément;
- engagements conditionnels éventuels en relation avec des propres actions aliénées ou acquises (p. ex. engagements de rachat ou de vente);
- nombre et nature des instruments de capitaux propres de l'entité qui sont détenus par des filiales, des coentreprises, des entreprises associées, des institutions de prévoyance professionnelle et par des fondations proches de l'entité;
- nombre, nature et conditions des propres actions réservées en début et en fin de période pour un objectif déterminé, ainsi qu'instruments de capitaux propres détenus par des personnes proches de l'entité, par exemple pour les programmes d'intéressement des collaborateurs, les emprunts convertibles ou les emprunts à option.

Les mêmes informations seront publiées séparément pour les dérivés sur propres actions.

- 10 Les informations suivantes sur les transactions avec des actionnaires en leur qualité d'actionnaires seront publiées, à savoir:
 - description et montant des transactions avec des actionnaires qui n'ont pas été effectuées au moyen de liquidités ou qui ont été soldées avec d'autres transactions;
 - justification et indication de la base de valeur de transactions avec des actionnaires qui n'ont pas pu être enregistrées aux valeurs vénales;
 - description de transactions avec des actionnaires qui ne se sont pas déroulées selon des conditions conformes au marché, y compris indication de la différence enregistrée dans les réserves provenant de primes entre la valeur vénale et le prix de la transaction convenu par contrat.
- 11 Les informations suivantes sur les composantes des capitaux propres devront être publiées, à savoir:
 - détails relatifs aux diverses catégories de capital social:

- nombre et nature des parts émises et libérées;
 - valeurs nominales; et
 - droits et restrictions liés aux parts;
 - montant du capital conditionnel et du capital autorisé;
 - montant des réserves statutaires ou légales non distribuables.
- réévaluation de placements en capitaux de compagnies d'assurances;
 - modifications de la présentation des comptes et erreurs fondamentales (retraitement en cas d'écart par rapport au principe de la permanence).

15 Les transactions en relation avec une fusion, la constitution d'une coentreprise ou un spin-off sont appréciées selon des critères particuliers et traitées selon les méthodes de consolidation et d'évaluation correspondantes qui ne font pas l'objet de la présente recommandation.

Explications

ad introduction

- 12 Les règles de saisie et d'évaluation de la présente recommandation s'appliquent également aux comptes intermédiaires. Les règles de présentation et de publication ne doivent pas être suivies dans les comptes intermédiaires, dans le sens de la Swiss GAAP RPC 12, chiffre 3, mais peuvent être appliquées sur une base facultative.
- 13 Les bonifications en actions dans le cadre de l'activité ordinaire, concernant par exemple l'achat de marchandises ou l'exécution de travaux ou de services à des conditions convenues, ne font pas l'objet de la présente recommandation car elles ne se qualifient pas comme transactions avec des actionnaires en leur qualité d'actionnaires.
- 14 La question de savoir si un changement de valeur (bénéfice ou perte non réalisé) résultant de l'évaluation de postes du bilan doit être mentionné dans le compte de résultats ou dans les capitaux propres est réglée dans la recommandation relative au poste du bilan concerné. Il en va de même pour la question de savoir si les variations de valeur recensées dans les capitaux propres doivent être ou non transférées dans le compte de résultats au moment de leur réalisation («Recycling»). Les bénéfices et pertes non réalisés sur des postes du bilan ne seront enregistrés dans les capitaux propres que si une autre recommandation l'autorise ou le requiert. La présente recommandation se limite à régler la présentation de telles variations de valeur à l'intérieur des capitaux propres. Exemple de ces variations de valeur:
- bénéfices et pertes non réalisés provenant de la couverture de transactions futures (opérations hors bilan);
 - réévaluation d'immobilisations corporelles;

ad chiffre 1

- 16 Le coût d'acquisition de propres actions correspond en principe à la valeur vénale des fonds remis à la contrepartie, à titre de paiement. Le prix servant de base à l'achat de propres actions se fonde alors normalement sur la valeur vénale. Si des propres actions sont acquises en-dessous de la valeur vénale (apport dissimulé de capital), le premier enregistrement se fait néanmoins aux valeurs vénales, la différence étant créditée aux réserves provenant de primes. Si ces actions sont acquises au-dessus de la valeur vénale (sortie dissimulée de capital ou distribution dissimulée de bénéfices), la différence est débitée aux réserves provenant de primes.
- 17 Les propres actions aliénées sont en principe contre-passées à la valeur d'acquisition initiale, une plus-value éventuelle des fonds apportés étant créditée aux réserves provenant de primes. Une moins-value éventuelle des fonds apportés est débitée aux réserves provenant de primes, même s'il en résulte un solde négatif. En lieu et place de la valeur d'acquisition initiale effective, on peut également choisir une autre méthode de comptabilisation des sorties, telle que FIFO (First-in-first-out) ou le coût d'acquisition moyen pondéré, dans la mesure où la méthode est appliquée de manière cohérente.

ad chiffre 4

- 18 Les achats de marchandises ou de services d'actionnaires, qui se déroulent à des conditions conformes au marché, ne sont pas touchés par cette réglementation; dans de tels cas, l'actionnaire apparaît comme «fournisseur» ou «client» d'une prestation, au même titre qu'un tiers, et les bonifica-

tions correspondantes en actions ne tombent pas sous le coup de la présente recommandation.

19 Les augmentations et réductions de capital (y compris achats et ventes de propres actions), les dividendes, les apports, les distributions dissimulées de bénéfices, les apports dissimulés et autres transactions similaires font partie des transactions avec des actionnaires en leur qualité d'actionnaires. Les dispositions relatives aux transactions avec des parties liées (personnes apparentées) seront en revanche observées.

20 Pour l'enregistrement de transactions avec des actionnaires, c'est la substance économique et non la forme juridique qui est déterminante. Les prestations ouvertes et dissimulées à des actionnaires ou d'actionnaires revêtent une importance particulière. Elles sont recensées comme transactions de capitaux propres selon le principe de la prééminence de la substance sur la forme (Substance over form) car elles ne touchent pas la performance économique de l'entité. C'est dans ce sens, mais avec une conclusion différente, qu'il faut comprendre également l'exception contenue au chiffre 4 concernant les subsides versés par les collectivités publiques à des entités du secteur public pour couvrir des déficits d'exploitation. Ce qui n'est normalement pas prioritaire ici, c'est le rapport de la collectivité publique en tant qu'actionnaire à l'égard de l'entité, mais l'octroi d'une subvention dans le cadre d'une garantie de déficit. De telles subventions de l'Etat sont enregistrées avec incidence sur le compte de résultats.

Les contributions dissimulées ou autres prestations d'actionnaires en faveur de l'entité sont enregistrées, en tant qu'entrée dans les réserves provenant de primes, comme des augmentations formelles de capital d'une émission de parts à la valeur vénale, effectuée au-delà de la valeur nominale. Des évaluations sont par exemple nécessaires pour les augmentations de capital au moyen d'immobilisations corporelles évaluées avec prudence ou sous-évaluées ainsi que pour les apports et contributions sous forme non monétaire. Si la valeur vénale d'un objet ou d'une prestation ne peut être déterminée de manière fiable, celle des actions à émettre peut constituer une base déterminante pour l'évaluation. Il n'est pas nécessaire de procéder à une adaptation de la valeur

vénale dans les augmentations de capital (émission de nouvelles actions) en-dessous de la valeur vénale actuelle (p.ex. cours de bourse) des actions aussi longtemps que les fonds entrants sont enregistrés eux-mêmes à la valeur vénale.

Les distributions dissimulées de bénéfices aux actionnaires sont traitées comme des dividendes versés de manière formelle non comme charge, mais à la valeur vénale comme réduction des réserves provenant de bénéfices.

Si la valeur vénale ne peut pas être déterminée de manière fiable dans des cas justifiés, on peut utiliser, sous réserve d'une publication correspondante, une autre base d'évaluation (p.ex. valeur comptable ou prix convenu par contrat) qui se rapprochera le plus possible de la valeur vénale attendue.

ad chiffres 5 et 6

21 L'enregistrement de coûts de transaction des capitaux propres se fait aussi à la charge des réserves provenant de primes si cela donne un solde négatif.

L'incidence fiscale des coûts déductibles d'une augmentation de capital est créditée, par débit de la charge fiscale courante, aux réserves provenant de primes ou mise en déduction des coûts grevant les réserves provenant de primes.

22 Si les coûts de transaction des capitaux propres se rapportent à plus d'une transaction, ils sont affectés à chaque transaction sur une base justifiable pour déterminer l'ampleur de l'activation transitoire, de la compensation avec les réserves provenant de primes ou de l'enregistrement avec effet sur le compte de résultats. Par exemple, les coûts d'une cotation d'actions existantes sont saisis dans les charges financières car ils ne résultent pas de l'obtention de capitaux.

ad chiffre 7

23 Le capital social correspond à la valeur nominale libérée des parts émises. Le capital non libéré doit être déduit du capital social de manière ouverte (p.ex. dans une avant-colonne).

24 Les montants formellement versés ou les valeurs apportées au moment de la constitution ou de l'augmentation de capital allant au-delà de la valeur nominale des parts servant de base ne sont pas les seuls à être indiqués comme réserves provenant de

primes. Les versements supplémentaires ou contributions d'actionnaires en leur qualité d'actionnaires le sont également. Les coûts de transaction des capitaux propres déductibles sont compensés avec les réserves provenant de primes (cf. chiffre 5). Les avances d'actionnaires sont indiquées dans les capitaux étrangers, même si elles sont sans intérêt et sans échéance fixe, mais avec droit de remboursement de la part de l'actionnaire.

- 25 On entend par réserves provenant de bénéfices non seulement les bénéfices accumulés du compte de résultats, mais également les variations de valeur enregistrées directement dans les capitaux propres (cf. chiffre 14).

ad chiffre 8

- 26 Le tableau des capitaux propres est présenté comme élément séparé des états financiers de manière équivalente au bilan, au compte de résultats ou au tableau de financement. On adoptera une forme de tableau, d'une part, selon les composantes principales des capitaux propres et, d'autre part, selon les variations principales des capitaux propres.
- 27 Les composantes des capitaux propres suivantes sont présentées séparément:
- capital social;
 - capital social non libéré (poste négatif);
 - réserves provenant de primes;
 - propres actions (poste négatif);
 - bénéfice accumulé (partie des réserves provenant de bénéfices);
 - réserves de réévaluation (partie des réserves provenant de bénéfices);
 - autres composantes essentielles éventuelles;
 - total des capitaux propres.
- 28 Les variations des capitaux propres suivantes sont mentionnées séparément pour les composantes des capitaux propres indiquées au chiffre 28:
- augmentation et diminution de capital;
 - coûts de transaction des capitaux propres;
 - acquisition de propres actions;
 - vente de propres actions;
 - bénéfice net / perte nette;
 - distribution de bénéfices / dividendes;
 - variation des réserves de réévaluation;
 - incidence de modifications des principes de présentation des comptes;
 - incidence d'erreurs fondamentales;

- éventuellement autres postes importants du compte de résultats si une autre recommandation permet ou exige leur enregistrement dans les capitaux propres.

ad chiffres 9 et 10

- 29 Si le nombre des actions de la société détenues par des filiales non consolidées, des coentreprises, des entreprises associées, des institutions de prévoyance professionnelle et d'autres fondations proches de l'entité n'est pas connu, ce fait doit être mentionné.
- 30 Les obligations de rachat provenant de l'aliénation de propres actions doivent être publiées dans la mesure où cette transaction entraîne une contre-passation des propres actions dans le bilan. Ce qui est déterminant pour la présentation de telles transactions, c'est la substance et non la forme juridique de celles-ci. Des opérations fictives ou des transactions qui revêtent le caractère de financement étranger, avec dépôt de propres actions, et qui n'exposent la contrepartie de tels instruments en aucune façon aux risques de fluctuation de la valeur vénale n'entraînent pas une contre-passation des propres actions dans le bilan; on publiera alors la disponibilité limitée de ces actions dans le sens du chiffre 9.
- 31 Les autres obligations de publication liées à des transactions avec des actionnaires peuvent se faire sous le titre «transactions avec des parties liées».

ad chiffre 11

- 32 Ce chiffre recouvre également la publication du nombre de bons de jouissance émis et des droits et restrictions qui leur sont liés.

Glossaire

Propres actions: parts d'une entité établissant un bilan détenues par ladite entité, par des filiales entièrement consolidées ou par des coentreprises consolidées proportionnellement ainsi que par des tiers ou des parties liées les détenant à titre fiduciaire sur mandat de l'entité. Aux fins de publication, les propres actions englobent en outre aussi les parts dans l'entité qui établit son bilan, qui sont détenues par des filiales, des coentreprises, des entités associées non consolidées ou par des fondations et des institutions de prévoyance professionnelle liées.

Les termes de «propres actions» ou «actions de la société» sont aussi applicables à tous les instruments de capitaux propres émis par l'entité qui établit son bilan, à savoir actions, bons de participation, bons de jouissance, mais aussi options et autres dérivés sur propres actions, dans la mesure où ceux-ci constituent des instruments de capitaux propres.

Coûts de transaction des capitaux propres: coûts externes en rapport direct avec l'obtention ou le remboursement de capitaux propres et sans lesquels la transaction correspondante n'aurait pas eu lieu (p.ex. droits et taxes, impôts, dépenses d'évaluation, Due Diligence, conseil juridique, etc.)

Bons de jouissance: instruments de capitaux propres sans valeur nominale, n'accordant pas de droit de vote et non émis contre un apport pouvant être porté à l'actif. Ils peuvent par exemple donner droit à prélever de nouvelles actions ou à participer aux résultats de l'entité.

Capital de l'entité: capital propre titrisé ou capital social tel que capital en actions et bons de participation.

Réserves provenant de bénéfices: bénéfices réalisés accumulés, y compris postes de résultats repris dans les capitaux propres, tels que différences de change cumulées et réserves de réévaluation. Le report de bénéfices et les réserves légales résultant de l'emploi périodique du bénéfice en font partie.

Réserves provenant de primes: réserves versées ou accumulées, notamment primes d'émission.

Réserves de réévaluation: montant total de la réévaluation, sans incidence sur le résultat, d'actifs au-delà de leur valeur d'acquisition historique, après déduction de la charge fiscale différée à constituer.

Bons de participation: parts sans droit de vote mais ouvrant droit aux dividendes, émises contre apports.

Transactions avec des actionnaires en leur qualité d'actionnaires: transactions avec des actionnaires qui sont en relation à cause de leur rôle de propriétaires de l'entité et qui résultent d'une augmentation ou d'une réduction directe, ouverte ou dissimulée, des capitaux propres, par exemple augmentation et réduction du capital, distribution, achat et vente de propres actions, versements supplémentaires, etc.

Valeur vénale: montant auquel un actif peut être échangé ou une dette réglée entre deux parties indépendantes, consentantes, dans une transaction juste («at arm's length»). La valeur vénale peut par exemple se fonder sur le prix réalisable sur un marché actif (valeur du marché)

ou sur un calcul du cash flow ou du produit escompté attendu.

Annexe 1

Modèle de tableau des capitaux propres consolidés

en CHF 1000	Capital de la société ¹	Capital de la société non libéré	Réserves provenant de primes (prime d'émission) ¹	Propres actions ²	Bénéfice accumulé ¹	Total
Capitaux propres au 1 ^{er} janvier 20XX (avant retraitement)	50 000	(5 000)	244 000	(17 000)	27 000	299 000
Effet de la modification des normes de présentation des comptes (retraitement)					4 000	4 000
Capitaux propres au 1 ^{er} janvier 20XX (après retraitement)	50 000	(5 000)	244 000	(17 000)	31 000	303 000
Augmentation de capital	25 000		13 000			38 000
Coûts de transaction des capitaux propres			(3 000)			(3 000)
Acquisition de propres actions ³			(1 000)	(15 000)		(16 000)
Bénéfice de l'exercice					22 000	22 000
Dividendes					(10 000)	(10 000)
Autres distributions ⁴					(1 000)	(1 000)
Capitaux propres au 31 décembre 20XX	75 000	(5 000)	253 000	(32 000)	42 000	333 000
Réduction du capital	(5 000)	5 000				0
Versements supplémentaires des actionnaires ⁵			7 000			7 000
Aliénation de propres actions ⁶			3 000	6 000		9 000
Bénéfice/perte de l'exercice					(9 000)	(9 000)
Dividendes					(11 000)	(11 000)
Capitaux propres au 31 décembre 20XX + 1	70 000	0	263 000	(26 000)	22 000	329 000

¹ Les différentes catégories de capital de l'entité et les montants du capital conditionnel et du capital autorisé ainsi que des réserves légales et statutaires non distribuables doivent être publiées dans l'annexe selon le chiffre 11 de la recommandation.

² Propres actions, réservées et/ou librement disponibles

³ Le montant de CHF 1,0 million débité au compte «Réserves provenant de primes» représente les frais de transaction en rapport avec l'acquisition de propres actions.

⁴ Exemple: prélèvements non justifiés par l'usage commercial d'un actionnaire principal

⁵ La nature des versements doit être expliquée (p.ex. vente de propres actions par la société à un prix supérieur à la valeur vénale, apport d'immobilisations corporelles en dessous de la valeur vénale, etc.)

⁶ Le bénéfice de CHF 3,0 millions résultant de l'aliénation de propres actions représente le montant net après déduction des frais de transaction.

Annexe 2

Exemple de publication concernant le chiffre 9

Propres actions

En date du 31 décembre 20XX, l'entité disposait de 5243 propres actions au porteur d'une valeur nominale de CHF 1000.– chacune (exercice précédent: 6453 propres actions au porteur) dont 3000 actions sont réservées pour le plan de participation destiné aux cadres supérieurs et 2000 pour satisfaire aux exigences d'exercice provenant d'un emprunt à option. Les coûts d'acquisition s'élèvent au total à CHF 26 millions (exercice précédent: 32 millions) et sont mentionnés séparément dans le tableau des capitaux propres.

Pendant l'exercice de référence, 1210 propres actions au porteur ont été aliénées à un prix de transaction moyen (valeur vénale) de CHF 7438.– par action et aucune autre action propre n'a été acquise (exercice précédent: acquisition de 2286 propres actions à un prix de transaction moyen / valeur vénale moyenne de CHF 6561,65 par action). Il n'existe pas d'engagement de remboursement ou d'autres engagements éventuels avec des actions propres. Des actions propres en relation avec une bonification en actions n'ont été émises ni durant l'exercice de référence, ni l'année précédente.

3'500 actions au porteur de la société, qui ne sont pas portées au bilan dans les présents comptes annuels, sont détenues en outre par la Fondation de prévoyance en faveur du personnel et servent également à couvrir les droits d'exercice résultant de l'emprunt à option. L'entité dispose d'une option Call pour l'acquisition de ces actions à un prix de CHF 7700.– chacune; cette option Call peut être exercée jusqu'au 31 décembre 20XX + 2.

La présente recommandation s'applique pour la première fois aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2007 ou ultérieurement.

Recommandation

- 1 Un produit dérivé est un instrument financier,
 - dont la valeur découle du prix d'un ou de plusieurs actifs sous-jacents (valeurs patrimoniales ou taux de référence);
 - qui ne requiert pas ou peu d'investissement initial par rapport à l'achat direct de l'actif sous-jacent;
 - qui est dénoué à une date future.
- 2 Un produit dérivé doit être porté au bilan dès lors qu'il correspond à la définition d'un actif ou d'une dette.
- 3 Pour l'instant, les opérations à terme fixe sont évaluées à une valeur nulle.

La prime des options acquises doit être portée à l'actif en tant que valeur de remplacement positive tandis que, pour les options émises, elle doit être comptabilisée au passif en tant que valeur de remplacement négative.
- 4 Indépendamment de son traitement dans le compte de résultats, un instrument dérivé doit être comptabilisé à sa valeur de remplacement en vigueur à la date du bilan: les valeurs positives sont à porter à l'actif en tant que créances et les valeurs négatives doivent être comptabilisées au passif en tant que dettes.
- 5 La variation de la valeur de remplacement depuis la dernière évaluation doit être enregistrée dans le compte de résultats, à moins que l'instrument dérivé ne soit utilisé à des fins de couverture.
- 6 Un instrument dérivé fait l'objet d'une contre-passation dès qu'il arrive à échéance (ou qu'une option est exercée de façon anticipée) ou qu'il n'existe plus d'autre prétention à des paiements ultérieurs suite à la cession ou à la défaillance de la contrepartie.
- 7 Les objectifs et les stratégies liés à l'usage des instruments dérivés doivent être décrits dans l'annexe; les risques relatifs à leur utilisation et à leur gestion y seront également expliqués.
- 8 L'état des instruments dérivés ouverts doit être publié. La présentation doit s'effectuer sur la base des actifs sous-jacents comme suit:
 - taux d'intérêt
 - devises
 - instruments de capitaux propres et indices correspondants
 - autres actifs sous-jacents.Le volume des contrats ainsi que le total des valeurs de remplacement positives et négatives doivent être indiqués en montants bruts pour chaque catégorie.
- 9 Si la transaction est effectuée à des fins de couverture, les mêmes principes d'évaluation que ceux utilisés pour l'opération de base couverte peuvent être appliqués en lieu et place de l'évaluation à la valeur du marché.
- 10 Une opération réalisée à des fins autres que la couverture ou en tant que transaction commerciale doit être évaluée à la valeur du marché à la date du bilan ou selon le principe de la valeur la plus basse (montant le plus bas de la valeur du marché ou d'acquisition en cas d'achat ou montant le plus élevé en cas de vente). À la date de l'évaluation, des critères uniformes doivent être appliqués pour ce type de transactions.

Explications

ad chiffre 1

- 11 Un instrument dérivé se fonde sur une transaction entre deux parties qui confère une valeur de remplacement positive à l'une et une valeur de remplacement négative à l'autre.

La valeur de remplacement est la valeur du jour (current cost) des transactions sur les instruments dérivés ouvertes à la date du bilan. Elle peut être positive ou négative:

 - Une valeur de remplacement positive correspond au montant maximal qui serait perdu par l'entité dressant le bilan en cas de défaillance de la contrepartie.
 - Une valeur de remplacement négative correspond au montant qui serait perdu

pour la contrepartie en cas de non-exécution du contrat par l'entité dressant le bilan.

- 12 Font partie des instruments dérivés les opérations à terme fixe (p. ex. forwards, futures), les options (calls, puts) et les produits composés de dérivés divers.
- 13 Les actifs sous-jacents peuvent être des taux d'intérêt, des devises, des instruments de capitaux propres (notamment actions et indices y afférents) ainsi que d'autres actifs sous-jacents (notamment risques de crédit, métaux précieux et matières premières), mais pas les instruments de capitaux propres de l'entité.
- 14 Les produits dérivés qui sont intégrés dans un autre instrument (p. ex. droit d'option sur un emprunt convertible comptabilisé en tant que valeur patrimoniale, option de report sur un emprunt obligataire à taux fixe) doivent être séparés de l'instrument qui les contient dans la mesure où celui-ci n'est pas lui-même enregistré dans le compte de résultats à la valeur du jour (current cost).

ad chiffre 3

- 15 Les coûts de transaction pour l'achat ou l'émission de produits dérivés sont portés au compte de résultats.

ad chiffre 4

- 16 Les valeurs de remplacement sont calculées selon l'ordre de priorité suivant:
 - Existence d'un marché actif pour les produits dérivés (cotation en bourse ou négoce de gré à gré): cours coté ou fixé par les traders.
 - Pas de marché actif des dérivés, mais un marché actif pour le sous-jacent: détermination de la valeur sur la base de transactions similaires ou selon des méthodes d'évaluation reposant le plus possible sur les données du marché.

Lorsque la disponibilité de transactions ou de prix du marché comparables décroît, il est exclu de passer au niveau de priorité inférieur pour déterminer la valeur.

- 17 Les valeurs de remplacement positives et négatives découlant d'instruments financiers dérivés avec contrepartie identique sont présentées en montants nets dans le cadre d'accords de compensation valables au plan juridique ou de règles légales concernant les compensations.

ad chiffre 5

- 18 Pour comptabiliser la variation de la valeur de remplacement, les règles comptables du «hedge accounting» s'appliquent lorsqu'un produit dérivé est utilisé à des fins de couverture.

ad chiffre 6

- 19 Lors de la contre-passation, la différence entre la valeur de remplacement inscrite au bilan et la contre-valeur donnée ou reçue est portée au compte de résultats en tenant compte des coûts de transaction.
- 20 Si un produit dérivé est simplement remplacé par un nouveau dérivé du même type et que ce remplacement était envisagé dès le début, les paiements compensatoires éventuels ne doivent pas être portés au compte de résultats. En revanche, il convient d'ajuster la valeur comptable du produit dérivé.

ad chiffre 7

- 21 L'estimation des risques de marché et de crédit liés aux produits dérivés ainsi que du potentiel de risque futur est requise. Il convient notamment de décrire les systèmes de contrôle utilisés dans le cadre de la gestion des risques.

ad chiffre 8

- 22 Dans les transactions à terme fixe, le volume de contrat correspond à la part créancière de l'actif sous-jacent du produit dérivé. Il représente le montant nominal du sous-jacent pour les opérations sur taux ou de crédit.
- 23 Les produits dérivés qui ne peuvent exceptionnellement pas être évalués à leur valeur du jour (current cost) doivent être présentés isolément, en indiquant les raisons pour lesquelles cette valeur n'a pu être déterminée.
- 24 Le total des valeurs de remplacement indiquées dans l'annexe est à reporter sur les valeurs inscrites au bilan afin de présenter l'influence de la compensation.

ad chiffre 9

- 25 Si l'opération de base est évaluée aux valeurs du marché, l'opération de couverture doit l'être aussi. Cette dernière peut être évaluée de manière identique à l'opération de base lorsque le principe de la valeur la plus basse est appliqué pour l'opération de

base ou si le résultat est pris en compte dans une période ultérieure.

Deux exemples:

A La couverture d'un achat de matériel en devises étrangères réalisé pendant l'année en cours mais payable l'exercice suivant, d'un montant de DE 1 000 000, est effectuée à l'aide d'une opération à terme sur devises décrite aux chiffres 18 et 19. On obtient

ainsi, selon l'évolution des cours, les situations suivantes:

(Ne sont présentées ici que les situations concernant les opérations à terme sur devises; le poste du bilan «dettes envers les fournisseurs» est soumis à des fluctuations de cours identiques mais contraires qui sont compensées par les valeurs de remplacement des opérations à terme sur devises.)

Hausse du cours:

Date	Cours de change	Valeur de remplacement	Mention dans le compte de résultats
Opération conclue en 19x5	CHF 1.40/DE	0	0
Evaluation postérieure à la livraison mais antérieure au paiement p.ex. 31.12.19x5	CHF 1.35/DE	CHF 50 000 (négative)	CHF 50 000 (débit)
Contre-passation 1.1.19x6			CHF 50 000 (crédit)
A l'échéance du contrat en 19x6 (avant la prochaine date de clôture)	CHF 1.42/DE	CHF 20 000 (positive)	CHF 20 000 (crédit)

Baisse du cours:

Date	Cours de change	Valeur de remplacement	Mention dans le compte de résultats
Opération conclue en 19x5	CHF 1.40/DE	0	0
Evaluation postérieure à la livraison mais antérieure au paiement p.ex. 31.12.19x5	CHF 1.42/DE	CHF 20 000 (positive)	CHF 20 000 (crédit)
Contre-passation 1.1.19x6			CHF 20 000 (débit)
A l'échéance du contrat en 19x6 (avant la prochaine date de clôture)	CHF 1.33/DE	CHF 20 000 (négative)	CHF 70 000 (débit)

Remarque:

après réception de la livraison, mais avant le paiement, on procède à l'évaluation de l'opération à terme sur devises et à l'enregistrement du bénéfice ou de la perte non réalisé(e) dans le compte de résultats. Ce résultat est neutralisé par la perte ou le bénéfice à comptabiliser, résultant de l'évaluation du poste «dettes envers les fournisseurs».

Portefeuille	100 actions X à CHF 100/ action = valeur comptable totale CHF 10 000 (valeur du marché: CHF 120/action)
Vente à terme à des fins de couverture	20 actions X à CHF 120/action = total CHF 2400
Position	80 actions X

B La couverture des actions X (opération de base) évaluées selon le principe de la valeur la plus basse est exécutée comme suit:

Une analyse de la valeur des actions X après la transaction de couverture donne le prix d'achat théorique suivant:

- Valeur comptable initiale:
100 actions X à
CHF 100/action = CHF 10 000
- Valeur de vente des 20
actions X ayant fait l'objet
d'une transaction à des
fins de couverture = CHF 2 400
- Valeur comptable des
80 actions X n'ayant pas
fait l'objet d'une transaction
à des fins de couverture = CHF 7 600
- Valeur comptable d'une
action X (n'ayant pas fait
l'objet d'une transaction à
des fins de couverture) = CHF 95

L'exemple B montre que les bénéfices des transactions à des fins de couverture réduisent le prix d'achat moyen. Il convient seulement de corriger l'évaluation dès que la valeur du marché est inférieure au prix d'achat ajusté. Si le cours des actions X à la date d'établissement du bilan atteint par exemple CHF 120, il n'est pas nécessaire de procéder à une réévaluation. Par contre, si le cours des actions X à la date d'établissement du bilan est de CHF 70, il est nécessaire de procéder à une évaluation des 80 actions X selon le principe de la valeur la plus basse. La valeur à utiliser pour la position est de CHF 70/action. On obtient ainsi une perte non réalisée de 80 actions à CHF 25/action = CHF 2000, qui doit être portée au compte de résultats.

26 Les flux de trésorerie futurs (cash flows) ou les risques structurels futurs («anticipatory hedges»), qui n'ont pas encore d'effet au bilan font également partie des opérations de base pouvant être couvertes. Des flux de trésorerie futurs constituent un exemple pour la couverture de distributions futures de certaines filiales en devises étrangères. Les bénéfices futurs obtenus en devises étrangères de sociétés de distribution constituent un exemple de risques structurels futurs. Dans ces cas, la couverture n'a pas d'incidence sur le compte de résultats jusqu'à la comptabilisation des bénéfices par la société mère. La condition préalable au traitement des transactions en tant qu'opérations à des fins de couverture est que les flux de trésorerie ou risques futurs fassent l'objet d'une forte probabilité.

ad chiffre 10

- 27 Par valeur d'acquisition, on entend le prix payé à la date de conclusion de l'opération
- 28 Lors d'une transaction à caractère d'investissement, par exemple lors de l'achat de DE 1 000 000 à CHF 1,40/DE (cf. chiffre 18) au moyen d'un contrat à terme avec échéance à deux ans, on obtient, en vertu du principe de la valeur la plus basse, le résultat suivant qui doit être porté au compte de résultats:

Date	Cours supposé du marché		Mention dans le compte de résultats
Fin du 1 ^{er} exercice	1.48		0
Fin du 2 ^{ème} exercice	1.30	perte	CHF 100 000
Echéance	1.55	bénéfice	CHF 250 000

Bien que la valeur de remplacement à la fin du premier exercice atteigne CHF 0,08/DE ou CHF 80 000, on ne peut comptabiliser aucun bénéfice, celui-ci n'étant pas encore réalisé. A la fin du deuxième exercice, la perte non réalisée de CHF 100 000 doit être comptabilisée avec incidence sur le résultat.

Cet exemple s'appuie sur la méthode de calcul statique. Si l'on applique la méthode dynamique, il est possible de comptabiliser à la fin du deuxième exercice uniquement la valeur actuelle au lieu de la valeur nominale de CHF 100 000.

La présente recommandation s'applique pour la première fois aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2007 ou ultérieurement.

Introduction

Toutes les dispositions applicables aux comptes individuels sont également valables pour les comptes consolidés. Les dispositions contenues dans la présente recommandation renferment des exigences supplémentaires pour les comptes consolidés.

Recommandation

Périmètre de consolidation

- 1 Les comptes consolidés sont les comptes du groupe tel qu'il est défini dans le périmètre de consolidation. Ils englobent les états financiers de la société mère et de ses filiales, y compris les entités sous contrôle conjoint et les entités associées.
- 2 Les filiales font l'objet d'une consolidation intégrale.
- 3 Les entités sous contrôle conjoint font l'objet d'une consolidation proportionnelle ou sont intégrées selon la méthode de la mise en équivalence.
- 4 Les entités associées sont intégrées selon la méthode de la mise en équivalence.
- 5 Les participations détenues dans des entités dont les droits de vote sont inférieurs à 20% n'entrent pas dans le périmètre de consolidation. Elles sont portées au bilan à leur valeur d'acquisition ou à leur valeur actuelle.

Méthode de consolidation

- 6 Les états financiers des entités intégrées dans la consolidation (intégrale et proportionnelle) doivent être ajustés de manière à correspondre aux directives internes du groupe, homogènes et conformes aux RPC.
- 7 Les actifs et les passifs ainsi que les charges et les produits concernant des opérations internes sont éliminés.

- 8 Les bénéfices internes résultant des transactions internes doivent être éliminés.
- 9 La quote-part des capitaux propres des entités consolidées (consolidation du capital) se détermine selon la méthode d'acquisition («Purchase Method»).
- 10 La part des actionnaires minoritaires au capital doit être indiquée séparément sous les capitaux propres.
- 11 Dans le compte de résultats, la part des actionnaires minoritaires aux bénéfices/pertes doit être indiquée séparément.
- 12 Les capitaux propres et le résultat de la période relatifs aux entités associées doivent être pris en compte proportionnellement (méthode de la mise en équivalence).
- 13 Le résultat des entités associées doit être indiqué séparément dans le compte de résultats.

Goodwill

- 14 Dans le cas d'une acquisition, les actifs nets repris doivent être évalués à leur valeur actuelle (fair value); si le coût d'une acquisition est supérieur aux actifs nets réévalués, la différence doit être considérée comme goodwill et portée à l'actif. Le goodwill doit être indiqué séparément au bilan ou dans l'annexe.
- 15 Dans le cas d'un goodwill acquis, la durée d'amortissement est généralement de 5 ans. Elle ne dépasse pas 20 ans dans les cas dûment justifiés.
- 16 La compensation du goodwill acquis avec les capitaux propres est admise à la date d'acquisition. Dans ce cas, les conséquences d'une inscription théorique à l'actif doivent être exposées dans l'annexe.
- 17 Lors d'une cession, un goodwill acquis qui a précédemment fait l'objet d'une compensation avec les capitaux propres doit être pris en compte aux coûts initiaux afin de déterminer le bénéfice ou la perte à porter au compte de résultats.
- 18 Dans le cas où le goodwill acquis a été directement compensé avec les capitaux propres, il doit être indiqué séparément dans le tableau des capitaux propres.

Devises étrangères

- 19 Les états financiers à consolider dans une devise étrangère doivent être convertis dans la devise des comptes consolidés. Cette conversion doit être effectuée selon la méthode du cours de clôture.

Evaluation

- 20 L'évaluation d'un même poste dans les comptes annuels de chacune des organisations entrant dans le périmètre de consolidation doit, en règle générale, suivre les mêmes principes.
- 21 Dans certaines circonstances, il peut être objectivement justifié de s'écarter de la base d'évaluation choisie pour l'évaluation de rubriques individuelles ou de combiner plusieurs bases d'évaluation.
- 22 Si des dépréciations de valeur doivent être prises en compte dans un groupe d'actifs, la perte qui en découle sera débitée en premier lieu au goodwill éventuel qui peut lui être lié, le reste le sera proportionnellement aux autres actifs sur la base de leur valeur comptable.
- 23 Si une dépréciation de valeur est reprise, la correction des actifs y afférents se fait en proportion de la valeur comptable de ces actifs, à l'exception du goodwill. Dans ce cas, la plus basse de la valeur réalisable (si elle est constatable) et de la valeur comptable après amortissement planifié ne doit pas être dépassée. S'il subsiste un montant résiduel à reprendre, celui-ci doit être crédité aux autres actifs et non au goodwill.

Impôts

- 24 Les impôts différés résultent de circonstances diverses et peuvent être présents à différents niveaux de consolidation (groupe entier, sous-groupe, organisation du groupe). Les impôts différés doivent être pris en compte dans les comptes consolidés si:
- des valeurs fiscalement déterminantes utilisées au niveau des entités sont différentes de celles utilisées pour les comptes consolidés;
 - des procédures de consolidation (p. ex. élimination de bénéfices internes) donnent un résultat différent de celui fiscalement déterminant pour une entité individuelle;
 - suite à la thésaurisation de bénéfices dans les filiales, les entités sous contrôle conjoint et les entités associées évaluées

selon la méthode de la mise en équivalence, des versements de dividendes sont prévus ultérieurement mais dans un avenir peu éloigné.

- 25 Lorsque des différences entre les valeurs des postes du bilan déterminées selon les Swiss GAAP RPC et celles déterminées selon les principes fiscaux ne produisent pas des montants imposables ou fiscalement déductibles au moment de leur compensation dans un exercice futur, on applique un taux d'impôt de zéro. De telles différences résultent par exemple de réévaluations d'immobilisations et de valeurs incorporelles (p. ex. le goodwill), pour autant que l'amortissement de telles valeurs ne soit pas reconnu fiscalement, ou de bénéfices de filiales ou d'entités associées, s'il n'est pas prévu de les distribuer.
- 26 Pour les bénéfices non encore distribués de sociétés consolidées et d'entités associées, dont la distribution est cependant prévue, d'éventuels impôts à la source non récupérables ainsi que l'impôt sur le bénéfice y relatif de la société mère doivent être pris en considération.
- 27 Pour la détermination du poste impôts différés, on applique le taux d'imposition réellement prévu pour chaque entité fiscale au niveau du bilan consolidé. L'application d'un taux moyen uniforme et approprié pour le groupe entier ou d'un taux moyen prévisible est admise.

Tableau de financement

- 28 En ce qui concerne les investissements, le tableau de financement doit indiquer les postes supplémentaires suivants:
- versements pour l'acquisition d'entités consolidées (moins les liquidités reprises);
 - recettes provenant de la vente d'entités consolidées (moins les liquidités y afférentes).
- 29 En ce qui concerne le financement, le tableau de financement doit indiquer les postes supplémentaires suivants:
- distributions de dividendes aux actionnaires minoritaires de filiales
 - +/- versements ou remboursements en capital des actionnaires minoritaires de filiales
- 30 Dans le cadre de la méthode indirecte, le tableau de financement doit indiquer les postes supplémentaires suivants:

+/- pertes (bénéfices) proportionnel(le)s résultant de l'application de la méthode de la mise en équivalence

Publication

- 31 Lors de l'évaluation aux valeurs d'acquisition et de fabrication, le tableau des immobilisations corporelles doit mentionner séparément les changements dans le périmètre de consolidation et les effets de change sous la rubrique des valeurs d'acquisition et des correctifs de valeurs cumulés.
- 32 La variation des provisions due aux différences de change ainsi qu'à la modification du périmètre de consolidation doit être mentionnée séparément dans le tableau de variation des provisions.
- 33 Les informations suivantes doivent figurer dans l'annexe:
- informations sur le périmètre de consolidation;
 - principes régissant l'établissement des comptes consolidés;
 - bases et principes d'évaluation;
 - autres faits dont la publication est requise par cette recommandation ou par une autre.
- 34 Les informations relatives au périmètre de consolidation comprennent:
- le traitement des entités dans les comptes consolidés (méthode appliquée);
 - le nom et le siège social des entités intégrées (filiales et entités associées);
 - la part au capital de ces entités; si le droit de vote diffère de la part au capital, il en est également fait mention;
 - les changements du périmètre de consolidation par rapport à l'année précédente, ainsi que la date de prise en considération du changement;
 - les différences par rapport à la date du bilan du groupe.
- Les informations relatives aux principes de consolidation comprennent:
- la méthode de consolidation, en particulier la consolidation du capital;
 - la méthode de conversion des monnaies étrangères ainsi que le traitement des écarts de conversion;
 - le traitement des entités associées et des entités sous contrôle conjoint;
 - le traitement des bénéfices internes.
- 35 Les différences par rapport à la base d'évaluation choisie doivent être indiquées dans l'annexe.
- 36 La méthode d'évaluation des participations aux entités dont les droits de vote sont inférieurs à 20% doit être indiquée dans l'annexe.
- 37 Le taux d'imposition appliqué pour le calcul des postes d'impôts différés doit être indiqué dans l'annexe. Concernant l'application de taux d'imposition réellement prévus pour chaque entité fiscale, il est possible d'indiquer un taux moyen uniforme pour le groupe.
- 38 Les informations suivantes doivent être présentées séparément dans le bilan ou dans l'annexe:
- les créances et les dettes envers des entités associées;
 - sous les immobilisations financières, les participations non consolidées et les créances sur des participations non consolidées.
- 39 Les informations suivantes relatives aux entités associées doivent être fournies:
- chiffre d'affaires, bénéfice annuel, fonds étrangers et capitaux propres des entités associées;
 - utilisation éventuelle de normes de présentation des comptes autres que les Swiss GAAP RPC.
- 40 Le traitement des différences de change et leurs effets sur les comptes consolidés doivent être présentés dans l'annexe.
- 41 En ce qui concerne le compte de résultats, l'annexe doit fournir des informations sur l'analyse sectorielle du produit net des livraisons et des prestations par région géographique et par secteur d'activité.
- 42 En cas d'acquisition ou de vente d'entités consolidées, l'annexe doit présenter les principaux éléments du bilan de ces entités à la date d'acquisition ou de vente.

Explications

ad chiffre 1

- 43 Dans la définition du périmètre de consolidation, on indiquera les critères selon lesquels les entités sont intégrées dans les comptes consolidés. Les entités ayant des activités différentes doivent être intégrées dans le périmètre de consolidation. Ce principe est notamment applicable aux organisations ad hoc («Special Purpose Entities»).

ad chiffre 2

- 44 Une filiale est une organisation placée sous le contrôle de la société mère.
- 45 Il y a position dominante si la société mère détient, directement ou indirectement, plus de la moitié des droits de vote d'une filiale.
- 46 Si la société mère détient moins de la moitié des droits de vote, elle peut également se trouver en position dominante (p. ex. par le biais de contrats liant les actionnaires ou d'une majorité au sein de l'organe de surveillance/de direction).
- 47 Les filiales d'importance négligeable peuvent être exclues de l'intégration globale dans la mesure où la somme de leurs données est également négligeable.

ad chiffre 3

- 48 Une entité sous contrôle conjoint (joint venture) repose sur un contrat en vertu duquel deux parties (ou plus) s'associent pour exercer une activité économique placée sous leur contrôle conjoint. Dans ce cas, aucune des parties n'exerce une position dominante.

ad chiffre 4

- 49 Les entités associées sont des participations dans lesquelles une influence notable peut être exercée. Il y a influence notable lorsque la part des droits de vote s'élève à 20% au minimum jusqu'à moins de 50% et qu'une position dominante ne peut être exercée.

ad chiffres 6 et 7

- 50 Pour répondre aux objectifs de consolidation, les états financiers des entités consolidées doivent être adaptés aux directives internes du groupe. Ces adaptations peuvent entraîner des écarts par rapport aux comptes soumis à l'approbation des actionnaires des entités correspondantes. L'écart entre la date de clôture des états financiers des entités consolidées et la date de clôture des comptes consolidés ne doit pas excéder trois mois.
- 51 Doivent notamment être éliminés:
- les créances et dettes réciproques des entités consolidées;
 - les valeurs comptables des participations et les capitaux propres correspondants des entités consolidées;
 - les charges et produits réciproques, par exemple les charges et les produits résultant des ventes et des prestations de service, les intérêts ou les redevances de licences entre entités consolidées;

- les dividendes des entités consolidées.

- 52 La méthode de l'intégration globale exige que les actifs et les passifs ainsi que les charges et les produits soient intégrés intégralement dans les comptes consolidés, y compris ceux des organisations consolidées auxquelles des tiers participent.
- 53 La méthode de la consolidation proportionnelle exige que tous les postes du bilan et du compte de résultats des entités sous contrôle conjoint soient comptabilisés en pourcentage de la participation.

ad chiffre 8

- 54 Consécutivement à des transactions entre la société mère et les filiales, il peut exister, à la date de clôture, des bénéfices et des pertes internes du groupe (donc non réalisés) dans des actifs tels que les stocks ou les immobilisations.
- 55 L'élimination des bénéfices internes n'est pas requise si la facturation s'est effectuée au prix du marché et si le coût de l'élimination de ces bénéfices internes est disproportionné.
- 56 Si la méthode de «Percentage-of-Completion» («POCM») est utilisée, l'élimination des bénéfices internes doit être également garantie dans les cas de situations complexes en matière de livraisons et de prestations.

ad chiffre 9

- 57 Les capitaux propres des entités consolidées qui existent à la date d'acquisition ou à la date de fondation sont compensés avec le prix d'achat de la participation dans le bilan de la société mère.
- 58 Après la première consolidation, les variations provenant de l'activité et ressortant du résultat consolidé de la période seront par la suite attribuées aux réserves provenant des bénéfices.
- 59 Lors d'une acquisition, les actifs et les passifs repris sont évalués à leur juste valeur (fair value) à la date de l'acquisition (purchase method).

ad chiffre 15

- 60 Lorsque le goodwill acquis est compensé avec les capitaux propres, les effets sur le

bilan et le compte de résultats d'une prise en compte théorique comme actif et de son amortissement planifié ainsi que des dépréciations de valeur éventuelles (impairment) pendant toute la durée d'utilisation prévue seront présentés dans l'annexe, et ceci tant pour l'exercice de référence que pour l'exercice précédent.

ad chiffre 17

- 61 Lors de la cession d'une partie d'une entreprise, le bénéfice ou la perte doit être déterminé avec effet sur le résultat en tenant compte du fait que le goodwill avait précédemment été compensé avec les capitaux propres. Pour rendre les informations comparables avec une entité dont la politique consiste à activer le goodwill et à l'amortir partiellement ou intégralement par la suite, il est nécessaire, au moment de la cession, de mettre à la charge du compte de résultats le goodwill naguère compensé avec les capitaux propres.

ad chiffre 19

- 62 Cette recommandation concerne exclusivement la conversion monétaire des états financiers de sociétés du groupe libellés en monnaies étrangères dans la monnaie de référence des comptes consolidés et ne traite pas de la conversion des opérations en monnaies étrangères dans le cadre de l'établissement des comptes annuels.
- 63 Tous les postes du bilan (à l'exception des capitaux propres) sont convertis au cours de clôture de la monnaie de référence des comptes consolidés. L'utilisation du cours moyen de la dernière semaine ou du dernier mois de l'exercice social peut également être admise en lieu et place du dernier cours de clôture.
- 64 Les différents postes du compte de résultats peuvent être convertis dans la monnaie de référence des comptes consolidés soit au cours de clôture, soit au cours de change moyen de l'exercice.
- 65 Les écarts de conversion résultant de la conversion des postes du bilan n'affectent pas le compte de résultats. Ces écarts de conversion sont imputés aux capitaux propres.
- 66 Lorsque le compte de résultats est converti au cours moyen de l'exercice, l'écart de conversion constaté entre le résultat traduit à ce cours et le résultat obtenu au bilan est

affecté soit aux capitaux propres, soit au compte de résultats.

ad chiffre 20

- 67 Des dérogations au principe de la cohérence peuvent être dûment justifiées, par exemple lorsque des entités intégrées dans les comptes consolidés exercent des activités très différentes. Ainsi, les produits en cours de fabrication d'une entreprise d'ingénierie peuvent être évalués selon des critères autres que ceux d'une entreprise de production d'articles de masse, bien que les deux se basent sur des valeurs historiques.

ad chiffre 35

- 68 Les bases d'évaluation retenues pour les comptes consolidés, telles que la valeur historique (coût d'acquisition ou de revient) ou la valeur actuelle (prix du jour ou de remplacement), seront mentionnées. Les principes d'évaluation de certains postes seront mentionnés si nécessaire.

ad chiffre 36

- 69 Les informations relatives au bilan du groupe comprennent les éléments importants du bilan de participations non consolidées si la valeur de la participation est supérieure à 20% des capitaux propres consolidés.
- 70 Dans le cas d'entités associées, il est nécessaire de présenter séparément dans l'annexe l'éventuel goodwill activé.

ad chiffre 43

- 71 La répartition du produit net des livraisons et des prestations (segmentation) est nécessaire uniquement si les secteurs d'activité sont très différents les uns des autres. Les régions géographiques peuvent être constituées d'un ou de plusieurs pays.

