

La nouvelle Swiss GAAP RPC 30 regroupe toutes les règles applicables aux comptes consolidés. Ce qui implique que toutes les autres Swiss GAAP RPC font référence aux comptes individuels. Quelles sont les questions particulières mais aussi les points cruciaux que soulève cette recommandation en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2007?

DANIEL SUTER

COMPTES DE GROUPE

Consolidation et présentation de participations

1. INTRODUCTION

La Swiss GAAP RPC 30 est consacrée à des questions de consolidation, d'évaluation et de structure, qui se rapportent par exemple à la définition du périmètre de consolidation, à l'acquisition d'entités ou d'actionnaires minoritaires, ainsi qu'aux exigences de publication y afférentes.

Les comptes consolidés englobent toutes les sociétés du groupe comme s'il s'agissait d'une seule et même entreprise; les états financiers de chacune des filiales sont regroupés afin que ne subsistent que leurs relations avec le monde extérieur [1].

2. PÉRIMÈTRE DE CONSOLIDATION

Les comptes consolidés englobent les états financiers de la société mère et de ses filiales, y compris les entités sous contrôle conjoint et les entités associées [2]. Font également partie du périmètre de consolidation les entités ayant des activités différentes, telles que, notamment, les organisations ad hoc (Special Purpose Entities) [3].

Le critère déterminant pour définir le périmètre de consolidation est la position dominante. Il y a position dominante si la société mère détient, directement ou indirectement, plus de la moitié des droits de vote [4]. Elle peut même se trouver en position dominante avec une part minoritaire (p. ex. par le biais de contrats liant les actionnaires ou d'une majorité de droits de vote au sein des organes de direction) [5].

Les filiales font l'objet d'une consolidation globale, par intégration complète des postes de leurs états financiers dans les comptes du groupe. S'il existe des actionnaires minoritaires, leurs parts dans les fonds propres et dans le résultat de l'exercice sont comptabilisées séparément (cf. *tableau 1*).

La société mère détient 70% des droits de vote et du capital de la filiale. L'acquisition de cette dernière, qui a eu lieu au début de l'exercice, a donné lieu au paiement d'un goodwill de CHF 7000, lequel sera amorti sur 7 ans au total. La filiale a fait l'objet d'une réévaluation de ses actifs nets, à l'exception du goodwill. Les parts détenues par les actionnaires minoritaires, soit respectivement 30% dans les fonds propres de CHF 12 000 (= 30% de CHF 40 000) et dans le résultat de l'exercice de CHF 3 000 (= 30% de CHF 10 000) sont indiquées séparément. Dans le cadre de la consolidation du capital, la valeur de la participation, soit CHF 35 000, est éliminée au profit de

la quote-part de fonds propres à la date d'acquisition, soit CHF 28 000 (= 70% de CHF 40 000). Le goodwill de CHF 7 000 (= prix d'achat de CHF 35 000 moins la quote-part de fonds propres à la date d'acquisition de CHF 28 000) est enregistré en même temps et amorti à hauteur de CHF 1 000 (= CHF 7 000 pour une durée de 7 ans).

Les entités sous contrôle conjoint (communautés de travail, p. ex.) ou les coentreprises (Joint Ventures, la collaboration contractuelle de deux partenaires p. ex.) font l'objet d'une consolidation proportionnelle ou sont évaluées en proportion des fonds propres [6] (méthode de la mise en équivalence). Dans la consolidation proportionnelle, les postes des comptes annuels de l'entité sous contrôle conjoint sont enregistrés en proportion de la participation détenue par la société mère (cf. *tableau 2*).

La société mère détient 50% des droits de vote et du capital de l'entité sous contrôle conjoint. L'acquisition de cette dernière, qui a eu lieu au début de l'exercice, a donné lieu au paiement d'un goodwill de CHF 15 000, lequel sera amorti sur 5 ans au total. L'entité sous contrôle conjoint a fait l'objet d'une réévaluation de ses actifs nets, à l'exception du goodwill. Les postes de cette entité sont reportés chacun pour moitié (cf. *colonne C*) dans les comptes consolidés. Dans le cadre de la consolidation du capital, la valeur de la participation, soit CHF 35 000, est éliminée au profit de la quote-part de fonds propres à la date d'acquisition, soit CHF 20 000 (= 50% de CHF 40 000). Le goodwill de CHF 15 000 (= prix d'achat de CHF 35 000 moins la quote-part de fonds propres à la date d'acquisition de CHF 20 000) est enregistré en même temps et amorti à hauteur de CHF 3 000 (= CHF 15 000 pour une durée de 5 ans).

Pour évaluer la participation en proportion des fonds propres (méthode de la mise en équivalence), la valeur comptable de cette participation de la société mère est déterminée en proportion des fonds propres de l'entité sous contrôle conjoint (cf. *tableau 3*).

Au final, la situation est identique à celle de la consolidation proportionnelle. Selon la méthode de la mise en équivalence, le goodwill de CHF 15 000 (= prix d'achat de CHF 35 000 moins la part de fonds propres à la date d'acquisition de CHF 20 000) est enregistré séparément [7] et amorti à hauteur de CHF 3 000 (= CHF 15 000 pour une durée de 5 ans). Le poste Participation de la société mère est évaluée en proportion des

Tableau 1: **CONSOLIDATION GLOBALE**
(en KCHF)

Postes	Société mère	Filiale	Quote-part de participation: 70%	Consolidation du capital	Comptes consolidés
	A	B	C	D	E = A+B+C+D
Actif circulant	215	60	–	–	275
Participation	35	–	–	–35	0
Immobilisations corporelles	340	90	–	–	430
Goodwill				6	6
Actif	590	150	–	–29	711
Capitaux étrangers	390	100	–	–	490
Fonds propres (sans le résultat de l'exercice)	170	40	–12	–28	170
Résultat de l'exercice	30	10	–3	–1	36
Part minoritaire dans les fonds propres			12		12
Part minoritaire dans le résultat de l'exercice			3		3
Passif	590	150	–	–29	711

fonds propres de l'entité sous contrôle conjoint (CHF 25 000, soit la moitié des fonds propres de CHF 40 000 plus la moitié du résultat de l'exercice de CHF 10 000).

Les deux méthodes se soldent par des fonds propres identiques de CHF 202 000 (cf. *Tableau 4*).

Les fonds propres de l'entité sous contrôle conjoint s'élèvent à CHF 2000. Le prix d'achat de CHF 35 000 a été réparti en actifs nets, soit CHF 20 000 à la date d'acquisition, et en goodwill, soit CHF 15 000. Le résultat proportionnel de CHF 5000 est amputé de l'amortissement du goodwill, passant donc de CHF 3000 à CHF 2000.

Les entités associées, dans laquelle la société mère détient généralement une part de 20% à moins de 50%, sont intégrées selon la méthode de la mise en équivalence [8].

Les participations de moins de 20% n'entrent pas dans le périmètre de consolidation. Elles sont portées au bilan à leur valeur d'acquisition ou, si on peut la déterminer, à leur valeur actuelle [9].

3. MÉTHODE DE CONSOLIDATION

Les états financiers des entreprises faisant partie du périmètre de consolidation doivent être établis conformément aux Swiss GAAP RPC et selon des principes d'évaluation applicables en permanence. Tous les postes du bilan et du compte de résultat concernant des opérations internes au groupe, de même que les bénéfices intermédiaires internes sont à éliminer. Les bénéfices ne peuvent être indiqués que si les prestations ont été fournies à un tiers ou que le bien économique a été cédé à un tiers (cf. *tableau 5*).

La marge bénéficiaire non encore réalisée du producteur A est de CHF 10 000. Elle est éliminée après prise en considération des impôts différés.

Les postes internes du bilan qu'il convient d'éliminer sont par exemple des prêts, des créances ou encore des dettes résultant de livraisons et de prestations. Dans le compte de résultat, l'élimination concerne des postes tels que les produits et charges résultant de contrats de prestation, de même que

Tableau 2: **CONSOLIDATION PROPORTIONNELLE**
(en KCHF)

Postes	Société mère	Entité sous contrôle conjoint	Quote-part de participation: 50%	Consolidation du capital	Comptes consolidés
	A	B	C	D	E = A+C+D
Actif circulant	215	60	30	–	245
Participation	35	–	–	–35	0
Immobilisations corporelles	340	90	45	–	385
Goodwill				12	12
Actifs	590	150	75	–23	642
Capitaux étrangers	390	100	50	–	440
Fonds propres (sans le résultat de l'exercice)	170	40	20	–20	170
Résultat de l'exercice	30	10	5	–3	32
Passif	590	150	75	–23	642

Tableau 3: **MÉTHODE DE LA MISE EN ÉQUIVALENCE**
(en KCHF)

Postes	Société mère	Entité sous contrôle conjoint	Evaluation à la quote-part de participation de 50%	Comptes consolidés
	A	B	C	D = A+C
Actif circulant	215	60	–	215
Participation	35	–	–10	25
Immobilisations corporelles	340	90	–	340
Goodwill			12	12
Actif	590	150	2	592
Capitaux étrangers	390	100	–	390
Fonds propres (sans le résultat de l'exercice)	170	40		170
Résultat de l'exercice	30	10	2	32
Passif	590	150	2	592

les produits et charges financiers liés à des opérations de prêt internes au groupe.

Quand une société mère exige le versement d'un dividende de la part de sa filiale, cette opération réduit les fonds propres de la filiale et est comptabilisée chez la société mère à titre de produit de participation. Comme il s'inscrit dans le processus de consolidation, ce produit est éliminé dans les fonds propres de la société mère.

La consolidation du capital (imputation de la valeur de la participation de la société mère sur la quote-part de fonds propres de la filiale) obéit à la méthode d'acquisition [10]. À la date d'acquisition, les actifs nets repris sont réévalués à leur juste valeur [11] (cf. *tableau 6*).

Les écarts de valeur par rapport aux actifs, soit CHF 25 000, sont soumis à l'impôt différé sur le bénéfice de 24%, soit CHF 6000, et augmentent les fonds propres de CHF 21 000, ce qui les fait passer de CHF 19 000 à CHF 40 000.

La réévaluation effectuée en conformité de la Swiss GAAP RPC 30 peut être étendue aux actifs non encore comptabilisés, telles les valeurs incorporelles. La méthode choisie doit être appliquée en permanence et indiquée.

En cas d'acquisition ou de vente d'entités consolidées, les principaux postes du bilan doivent être présentés en annexe [12].

4. GOODWILL

L'acquisition d'entités se fait en général à des prix qui dépassent les actifs nets évalués à leur juste valeur. La différence est considérée comme goodwill et enregistrée sous les immobilisations incorporelles (cf. *tableau 7*).

Le goodwill acquis est amorti sur 5 ans (20 ans au maximum). Le choix de la durée d'amortissement doit être justifié. Il faut en outre vérifier si le goodwill pourrait être sujet à une perte de valeur [13].

Parmi ces choix, une compensation immédiate du goodwill acquis avec les fonds propres est admise à la date d'acquisition ou de la première consolidation. La Swiss GAAP RPC 30 autorise ce procédé à condition qu'il s'applique à toutes les acquisitions d'entités (principe de la permanence). En cas de cession ultérieure d'une entité, le goodwill ainsi compensé sera déduit du bénéfice de la cession [14].

Si une entreprise compense le goodwill avec les fonds propres, elle doit satisfaire à certaines obligations de publication (cf. *tableau 8*), à l'exemple de la consolidation globale (cf. *tableau 1*). L'imputation du goodwill sur les fonds propres se solde par un résultat de CHF 37 000 (= résultat de l'exercice, soit CHF 36 000, majoré des CHF 1000 d'amortissement du goodwill) et par des fonds propres (résultat de l'exercice in-

Tableau 4: **FONDS PROPRES SELON LA CONSOLIDATION PROPORTIONNELLE ET LA MÉTHODE DE LA MISE EN ÉQUIVALENCE**
(en KCHF)

Postes	Société mère	Entité sous contrôle conjoint (50%)	Comptes consolidés
	A	B	C = A+B
Fonds popres	170	0	170
Résultat de l'exercice	30	5	
Amortissement du goodwill		–3	
<i>Résultat total de l'exercice</i>	30	2	32
Fonds propres	200	2	202

Tableau 5: **CALCUL DE LA VALEUR COMPTABLE CONSOLIDÉE DES STOCKS**
(en KCHF)

Postes	Producteur A	Négociant B	Valeur dans l'optique du groupe
Coût de revient	80	–	80
Marge bénéficiaire	10	–	–
Prix de vente A = prix de revient B	90	90	–
Coût de la livraison de A à B	–	5	5
Valeur comptable consolidée	–	–	85

clus) de CHF 200 000 (= fonds propres de CHF 170 000 plus le résultat de CHF 36 000, moins la valeur comptable résiduelle du goodwill de CHF 6000).

Les principes d'évaluation concernant le goodwill doivent être expliqués dans l'annexe.

5. DEVICES ÉTRANGÈRES

Les états financiers à consolider dans une monnaie étrangère [16] sont convertis selon la méthode du cours de clôture [17]. Les postes du bilan (à l'exclusion des fonds propres) sont convertis dans la monnaie de référence des comptes consolidés au cours de clôture [18] et les postes du compte de résultat au cours moyen de l'exercice [19].

Les écarts de conversion constatés au bilan entre le résultat inscrit au compte de résultat et le résultat obtenu au bilan [20] sont affectés aux fonds propres.

Le traitement des écarts de monnaies étrangères et ses effets sur les comptes consolidés doivent être expliqués dans l'annexe.

6. AUTRES POINTS IMPORTANTS

6.1 Impôts. S'agissant des impôts différés [21], les comptes consolidés font intervenir d'autres éléments fiscaux [22], soit, par exemple,

→ des procédures de consolidation, comme l'élimination de bénéfices internes; → les conséquences fiscales de distributions de dividendes prévues ultérieurement mais dans un proche avenir.

Les différences d'évaluation qui ne sont pas prises en compte au moment où elles se produisent (en rapport avec le goodwill, p. ex.) se voient appliquer un taux d'imposition de zéro.

Le critère déterminant est le taux d'imposition applicable à la date de disparition de la différence d'évaluation. La Swiss GAAP RPC 30 autorise l'application d'un taux d'imposition moyen uniforme [23].

6.2 Tableau de financement. Le tableau de financement consolidé doit indiquer les postes suivants [24] en plus de

Tableau 6: **RÉÉVALUATION DE L'ENTITÉ C SELON LA MÉTHODE D'ACQUISITION**
(en KCHF)

	Valeurs comptables	Écarts de valeur	Justes valeurs
	A	B	C = A+B
Actif circulant	40	15	55
Immobilisations corporelles	75	10	85
Total du bilan	115	25	140
Capitaux étrangers	94	6	100
Fonds propres	21	19	40
Total du bilan	115	25	140

Tableau 7: **CALCUL DU GOODWILL**
(en KCHF)

Prix d'acquisition de l'entité C		35
Valeur des fonds propres après réévaluation (cf. tableau 6)	40	
Quote-part de la société mère (50%)	–20	20
Goodwill		15

Tableau 8: **DEVOIR DE PUBLICATION SUPPLÉMENTAIRE EN CAS DE COMPENSATION DU GOODWILL AVEC LES FONDS PROPRES**
(en KCHF)

	Exercice en cours	Exercice précédent
Résultat de l'exercice	37	45
Amortissement prévu du goodwill de CHF 7000 sur 7 ans	-1	-
Perte de valeur ^[15]	-	-
Résultat de l'exercice en cas d'enregistrement du goodwill	36	45
Valeur d'acquisition du goodwill au 1^{er} janvier	7	-
Entrées et sorties	-	-
Valeur d'acquisition du goodwill au 31 décembre	7	-
Correctif de valeur au 1 ^{er} janvier	-	-
Amortissement prévu	1	-
Perte de valeur	-	-
Correctif de valeur au 31 décembre	1	-
Valeur comptable au 31 décembre en cas d'enregistrement du goodwill	6	-
Fonds propres au 31 décembre	200	170
Incidence de l'enregistrement du goodwill dans le bilan au 1 ^{er} janvier	7	-
Incidence de l'enregistrement du goodwill dans le compte de résultat	-1	-
Fonds propres au 31 décembre en cas d'enregistrement du goodwill	206	170

ceux visés par la Swiss GAAP RPC 4 «Tableau de financement»:

→ versements nets (prix d'achat moins les liquidités reprises) pour l'acquisition d'entités consolidées; → recettes nettes (prix de vente moins les liquidités y afférentes) provenant de la vente d'entités consolidées; → distributions de dividendes aux actionnaires minoritaires de filiales; → versements ou remboursements en capital des actionnaires minoritaires de filiales; → bénéfices et pertes résultant de l'application de la méthode de la mise en équivalence.

6.3 Publication. En cas de variation des immobilisations corporelles, les incidences dues aux différences de change ainsi que celles résultant de changements dans le périmètre de consolidation doivent être mentionnées séparément [25]. On distingue donc deux situations pour les entrées ou sorties d'immobilisations corporelles: il peut y avoir comptabilisation d'entrées lorsque le groupe acquiert une entité qui n'a pas

encore été consolidée (ces entrées sont reportées, dans le tableau des immobilisations corporelles, sur la ligne «Modification du périmètre de consolidation» et, dans le tableau de financement, au poste «Versement net pour l'acquisition d'entités consolidées»). Quand une entité déjà consolidée acquiert des immobilisations corporelles, celles-ci sont inscrites sous la ligne «Entrées» du tableau des immobilisations corporelles et reportées à titre d'investissement dans le tableau de financement.

Les incidences de change et les modifications du périmètre de consolidation doivent figurer séparément dans le tableau de variation des provisions.

L'annexe aux comptes consolidés doit fournir des informations sur l'analyse sectorielle du produit net des livraisons et des prestations par région géographique et par secteur d'activité si ces secteurs sont très différents les uns des autres [26]. ■

Notes: 1) Cf. Meyer, C. (2007), p. 35. 2) Cf. Swiss GAAP RPC 30, chiffre 1. 3) Cf. Swiss GAAP RPC 30, chiffre 43. 4) Cf. Swiss GAAP RPC 30, chiffre 45; peu importe donc que la position dominante soit effectivement exercée ou non. 5) Cf. Swiss GAAP RPC 30, chiffre 46. 6) Cf. Swiss GAAP RPC 30, chiffre 3. 7) La Swiss GAAP RPC 30 permet également d'indiquer le goodwill comme faisant partie intégrante de la valeur comptable de la participation. 8) Cf. Swiss GAAP RPC 30, chiffres 4 et 49. 9) Cf. Swiss GAAP RPC 30, chiffre 5. 10) Cf. Swiss GAAP RPC 30, chiffre 9. 11) Cf. Swiss GAAP RPC 30, chiffre 59. 12) Cf. Swiss GAAP RPC 30, chiffre 42. 13) Cf.

Swiss GAAP RPC 20 «Dépréciation d'actifs». 14) Cf. Swiss GAAP RPC 30, chiffres 17 et 60. 15) Avec publication au sens de la RPC 20 «Dépréciation d'actifs», chiffre 20. 16) La conversion dans les états financiers des postes libellés en devises étrangères (p. ex. conversion en francs suisses d'un compte bancaire en devise) est régie par la RPC 2 «Évaluation», chiffre 16. 17) Cf. Swiss GAAP RPC 30, chiffre 19. 18) Autre procédé admis: l'utilisation du cours moyen de la dernière semaine ou du dernier mois (cf. Swiss GAAP RPC 30, chiffre 62). 19) Autre procédé admis: l'utilisation du cours de clôture du jour (cf. Swiss GAAP RPC 30, chiffre 63). 20) Autre

procédé admis: saisie dans le compte de résultat des écarts de conversion constatés entre le résultat inscrit au compte de résultat et le résultat obtenu au bilan (cf. Swiss GAAP RPC 30, chiffre 65). 21) Cf. Swiss GAAP RPC 30, chiffres 24–27. 22) En plus des éléments mentionnés à la RPC 11 «Impôts». 23) Cf. Swiss GAAP RPC 30, chiffre 27. 24) Cf. Swiss GAAP RPC 30, chiffres 28–30. 25) Cf. Swiss GAAP RPC 30, chiffre 31. 26) Cf. Swiss GAAP RPC 30, chiffre 70.

Sources bibliographiques: ► Meyer, Conrad: Konzernrechnung, Zurich 2007.