

# CONSULTATION CADRE CONCEPTUEL DES SWISS GAAP RPC, RPC 3, RPC 6 (REMANIÉ)

## Adaptations liées à l'enregistrement du chiffre d'affaires

Compte tenu des conditions cadres économiques difficiles et de la complexité croissante des modèles commerciaux, les questions liées à l'enregistrement du chiffre d'affaires n'ont cessé de gagner en importance au cours de ces dernières années. Cela vaut, d'une part, pour ce qui est des situations ayant un impact sur le résultat et, d'autre part, pour la simple présentation des produits.

Les normes de présentation des comptes actuellement en vigueur pour l'enregistrement du chiffre d'affaires ne sont pas adaptées à cette évolution et elles ne sauraient convaincre, ni au niveau national, ni au niveau international: alors qu'on a de vastes réglementations de cas particuliers selon les US GAAP, il existe un mélange de prescriptions basées sur des détails et des principes dans les International Financial Reporting Standards (IFRS). Ces deux instances de normalisation travaillent depuis longtemps à une nouvelle version commune, qui est maintenant attendue pour le premier trimestre 2014. Une orientation sur ces réglementations serait cependant beaucoup trop compliquée pour les Swiss GAAP RPC. Toutefois, les Swiss GAAP RPC et le Code des obligations (CO) ne proposent guère à l'heure actuelle de réglementations relatives à l'enregistrement du chiffre d'affaires, de sorte que l'on pourrait se heurter ici au problème inverse, c'est-à-dire à celui d'une sous-réglementation et d'un manque de comparabilité.

Au vu de ce contexte, le groupe de travail Swiss GAAP RPC Enregistrement du chiffre d'affaires s'est vu confier par la commission spécialisée, en octobre 2012, le mandat d'évaluer le besoin d'action, d'identifier les domaines à réglementer et d'élaborer, sur la base de principes, des propositions de solutions qui respectent l'esprit des Swiss GAAP RPC.

### Besoin d'action

Dans un premier temps, afin d'évaluer le besoin d'action et d'identifier les principaux domaines posant problème, le groupe de travail a rassemblé, sur la base de ses propres expériences pratiques, les problématiques fréquemment soulevées lors de l'enregistrement du chiffre d'affaires. Il a alors examiné dans quelle mesure les réglementations actuelles des Swiss GAAP RPC permettraient d'ores et déjà de parvenir à un traitement, une évaluation et une publication suffisamment claires.

Ce faisant, le groupe de travail a dû constater que, pour de nombreuses situations, il existe, selon les Swiss GAAP RPC,

des solutions différentes, ce qui peut restreindre la comparabilité et la fiabilité de la présentation des comptes. Dans le même temps, une approche minutieuse et neutre au sens de la *True and Fair View* est à même de proposer des modes de procédures pouvant être généralement admis. Ceux-ci devraient déjà avoir été mis en œuvre dans de nombreuses entreprises mais les utilisateurs pourraient aujourd'hui, dans des situations particulières (p. ex. problème financier), parvenir également à d'autres solutions sans pour autant enfreindre de recommandation explicite. Par ailleurs, il est également dans l'intérêt des utilisateurs, pour des raisons de simplification, d'apporter une précision aux questions peu claires.

Pour cette raison, le groupe de travail a recommandé d'édicter des réglementations supplémentaires ou d'adapter les dispositions existantes dans le domaine de l'enregistrement du chiffre d'affaires.

### Domaines de réglementation

Dès le début, le groupe de travail visait une solution basée sur des principes, permettant d'intégrer les questions soumises à discussion. Cela signifie qu'il était nécessaire de condenser les différentes problématiques de façon à parvenir à quelques notions fondamentales. Les principaux domaines de réglementation ont alors été constitués comme suit:

→ délimitation des opérations commerciales; → conditions de la réalisation des produits; → évaluation des produits; → indication dans le compte de résultat; → publication dans l'annexe.

Cette répartition est aussi le reflet des structures fondamentales de la théorie de l'établissement des comptes: avant de pouvoir être présentée, une opération doit être identifiée. Il faut ensuite décider s'il s'agit d'une situation qui peut ou qui doit être évaluée. Si c'est le cas, il faut décider de l'évaluation. On déterminera ensuite ce qui doit être publié et comment. Comme le montrent clairement les propositions présentées ci-après, aucune adaptation liée à l'évaluation n'a été nécessaire – apparemment les réglementations actuelles suffisent.

De plus, il fallait déterminer à quel endroit des Swiss GAAP RPC il était préférable d'intégrer les adaptations. Le groupe de travail a décidé de proposer une forme mixte: la majeure partie des modifications devrait être apportée dans les RPC

fondamentales; des précisions ponctuelles pourraient être faites dans le cadre conceptuel. On renoncera à publier une norme spécifique qui maintiendrait les utilisateurs des RPC fondamentales au niveau actuel alors qu'un certain nombre de questions les concernent aussi et que la question de l'enregistrement du chiffre d'affaires est fondamentale. Par ailleurs, les adaptations proposées ne sont pas, heureusement, suffisamment vastes pour justifier l'élaboration d'une norme spécifique.

### Les différentes propositions d'adaptation

#### Cadre conceptuel des Swiss GAAP RPC: radiation et complément au chiffre 12

##### 12 Délimitation matérielle

**Sur le plan matériel, cela** La délimitation matérielle signifie que toutes les charges qui servent à générer des produits donnés doivent être prises en compte **dans le compte de résultat** en fonction de la réalisation des produits. **un produit devant normalement être enregistré au moment de la livraison d'un bien ou de la fourniture d'une prestation. Il en va ainsi notamment lorsque**

– les avantages et les risques ainsi que le pouvoir de disposition passent à l'acheteur

– le produit peut être déterminé de manière fiable et lorsque les charges liées aux prestations peuvent être déterminées de manière fiable.

Un produit doit être enregistré lorsqu'une prestation est fournie ou qu'un bien matériel ou immatériel a été livré et que les avantages et les risques ainsi que le pouvoir de disposition sont passés à l'acheteur.

Dans les transactions comportant des éléments identifiables, chaque élément doit être évalué séparément. Peuvent être considérées comme éléments identifiables, par exemple, les ventes de produits et, partant, les prestations qui y sont liées.

Les suppressions proposées et la première phrase ajoutée ont pour but d'améliorer la formulation, de préciser les critères et d'éliminer les redondances avec le chiffre 23 du cadre conceptuel. Mises à part ces situations particulières, celles-ci ne doivent engendrer aucune modification sur le plan matériel.

Les deuxième et troisième phrases ajoutées sont nouvelles dans leur libellé: «Dans les transactions comportant des éléments identifiables, chaque élément doit être évalué séparément. Peuvent être considérés comme éléments identifiables, par exemple, les ventes de produits et, partant, les prestations qui y sont liées.»

Sur le plan matériel, il s'agit ici de ce que l'on appelle aussi «opération multi-composantes». Au sens de la *True and Fair View*, une distinction de telles prestations partielles s'impose en principe déjà aujourd'hui dans le cas de montants substantiels afin de présenter la fourniture des prestations sur la base d'une période donnée. Mais l'on pourrait aussi envisager, p. ex., une réalisation des produits à la fin seulement de la fourniture totale des prestations, ou une réalisation totale de produits au début avec provisionnement des coûts attendus. Ces deux phrases sont donc ajoutées pour préciser clai-

rement qu'il existe – dans la situation correspondante – une obligation de distinguer les produits des livraisons et des prestations. La formulation a été choisie de façon à laisser à l'utilisateur la marge d'appréciation nécessaire pour déterminer si une distinction est nécessaire et appropriée.

#### Swiss GAAP RPC 3: explications complémentaires concernant les chiffres 7 et 8 (nouveaux chiffres 17 à 19)

17 Sont considérés comme produits nets des livraisons et des prestations les produits qui résultent de l'activité commerciale habituelle.

18 Les produits nets englobent la valeur de la contreprestation obtenue pour la prestation fournie, c'est-à-dire après déduction d'éventuelles corrections de valeur et diminutions de produits comme les escomptes et les rabais. Si le délai de paiement convenu d'une opération individuelle est inhabituellement long, la partie correspondante des produits doit être indiquée comme produit financier.

19 Dans les relations de mandataires (ou d'intermédiation), seule la valeur de la prestation fournie par l'entité pour son propre compte doit être indiquée en tant que produit net.

Le chiffre 17 proposé a pour but de délimiter les produits des livraisons et des prestations par rapport aux autres produits d'exploitation: «Sont considérés comme produits nets des livraisons et des prestations les produits qui résultent de l'activité commerciale habituelle». Il s'agit ici davantage d'une clarification que d'une nouveauté proprement dite: dans la pratique, il devrait déjà être d'usage d'indiquer par exemple les produits de ventes d'immobilisations dans les autres produits d'exploitation. Dans les situations particulières (p. ex. lorsqu'un seuil de chiffre d'affaires annoncé ne peut être atteint), on peut toutefois être enclin à affecter par exemple les produits de ventes d'immobilisations aux produits des livraisons et des prestations, ceci en raison de leur caractère répétitif d'un point de vue pluriannuel.

La nouvelle phrase du chiffre 18 précise, dans un premier temps, comment le terme de produits nets doit être compris: «Les produits nets englobent la valeur de la contreprestation obtenue pour la prestation fournie, c'est-à-dire après déduction d'éventuelles corrections de valeur et diminutions de produits comme les escomptes et les rabais.» Cette définition est également déjà largement appliquée dans la pratique. Il s'agit ici aussi d'éviter des traitements inadaptés, par exemple la comptabilisation d'escomptes octroyés en tant que charges financières, ou la comptabilisation de corrections de valeur sur créances en tant que charges de distribution. Ces deux traitements augmenteraient considérablement les produits effectifs des livraisons et des prestations. Sur le plan matériel, il s'agit d'une pure question de structure et de présentation; l'évaluation n'est pas concernée.

La seconde phrase ajoutée au chiffre 18 concerne un phénomène courant, par exemple dans la construction d'installations ou dans le secteur du bâtiment: plutôt que d'octroyer un rabais, on prolonge le terme de paiement. Ainsi, le prestataire n'intervient plus seulement dans le domaine de son activité opérationnelle mais il fournit aussi, au cas par cas, un service de financement. Sauf pour les instituts bancaires, cela

devrait, dans la plupart des branches, conduire à un produit financier correspondant, plutôt qu'à un chiffre d'affaires résultant de l'activité opérationnelle. C'est pourquoi il est proposé de réglementer comme suit la question de la présentation des produits correspondants: «**Si le délai de paiement convenu d'une opération individuelle est inhabituellement long, la partie correspondante des produits doit être indiquée comme produit financier.**» De telles opérations devraient, elles aussi, être traitées ainsi déjà aujourd'hui dans l'esprit de la *True and Fair View* en présence d'un caractère significatif. À défaut, le résultat d'exploitation serait augmenté du montant correspondant, et une comparaison avec les chiffres des périodes précédentes et avec ceux des autres entreprises de la même branche serait rendue difficile. Cette fois encore, la formulation de l'adaptation a été choisie sur la base de principes, mais elle indique aussi clairement, par l'emploi de termes comme *opérations individuelles* et *inhabituellement*, que l'utilisateur doit se focaliser sur les cas dans lesquels la composante de financement était effectivement un élément essentiel des conditions convenues.

Le chiffre 19 proposé se rapporte au phénomène connu sous le terme «indication brute vs nette». On peut observer parfois que l'intermédiaire (qui agit comme simple mandataire), pour atteindre un certain volume de chiffres d'affaires, enregistre dans son chiffre d'affaires non pas seulement la commission acquise ou la marge réalisée, mais la totalité de l'opération commerciale (le chiffre d'affaires et le coût des ventes sont alors touchés). Il est évident que cela est en contradiction, pour les pures opérations de mandataires ou d'intermédiaires, avec la *True and Fair View* puisqu'une prestation d'entreprise beaucoup trop élevée est indiquée. Il y a donc lieu de formuler en toute clarté: «*Dans les opérations de mandataires (ou d'intermédiation), seule la valeur de la prestation fournie par l'entité pour son propre compte doit être indiquée comme produit net.*»

### Swiss GAAP RPC 6: explications complémentaires concernant les chiffres 2 et 3 (nouveau chiffre 8)

#### 8 Les indications relatives au compte de résultat comprennent:

Des explications sur les principales sources de produits et sur leur enregistrement.

Malgré les adaptations et les clarifications ci-dessus, les règles d'enregistrement du chiffre d'affaires en vigueur selon Swiss GAAP RPC sont encore orientées vers des principes et permettent, selon le modèle commercial, de nombreuses mises en œuvre concrètes. Il est donc nécessaire de rendre ces marges d'appréciation transparentes pour le lecteur des comptes en fournissant des indications appropriées. Les indications supplémentaires suivantes sont donc proposées pour l'annexe: «*Les indications relatives au compte de résultat comprennent: des explications sur les principales sources de produits et sur leur enregistrement.*»

#### Questions liées à la consultation

1. Êtes-vous d'accord avec le fait que les normes Swiss GAAP RPC traitent les questions de l'enregistrement du chiffre d'affaires?

2. Jugez-vous suffisantes les réglementations actuellement applicables à l'enregistrement du chiffre d'affaires dans les Swiss GAAP RPC? Si ce n'est pas le cas, considérez-vous les domaines de réglementation abordés comme pertinents? Voyez-vous un autre besoin d'action?

3. Pensez-vous que l'enregistrement du chiffre d'affaires devrait faire l'objet d'une norme individuelle, ou serait-il plus judicieux d'adapter ponctuellement les réglementations existantes? Est-il approprié, à votre avis, que les adaptations proposées aujourd'hui soient également applicables aux utilisateurs des RPC fondamentales?

4. Approuvez-vous que les éléments identifiables d'opérations commerciales contenant plusieurs de ces éléments identifiables soient traités de manière distincte? Jugez-vous approprié l'exemple utilisé pour ce faire (ventes de produits et, partant, des prestations qui y sont liées) dans le cadre conceptuel, ou devrait-on choisir un autre exemple?

5. Jugez-vous compréhensible et adaptée la différenciation entre les produits nets résultant de l'activité commerciale habituelle, les autres produits d'exploitation et les produits hors exploitation/exceptionnels?

6. Approuvez-vous la précision concernant la définition des produits nets (valeur de la contreprestation obtenue après déduction des corrections de valeur et des diminutions des produits)? Si ce n'est pas le cas, quelles adaptations proposez-vous?

7. Êtes-vous d'avis que les conditions d'application pour la nécessité de délimitation d'un produit financier (opérations individuelles avec un délai de paiement inhabituellement long) sont applicables dans la pratique? Si ce n'est pas le cas, quelles adaptations proposez-vous?

8. Pensez-vous qu'il est approprié de n'indiquer que la prestation fournie pour son propre compte dans les opérations commerciales devant être considérées sur le plan économique comme des affaires d'intermédiation (ou de mandataire)? Le terme d'opérations de mandataire devrait-il être explicite? Êtes-vous d'avis que la valeur de la prestation fournie pour propre compte peut être déterminée en toute fiabilité dans la pratique (sur la base de la commission, marge)?

9. Approuvez-vous les indications dans l'annexe liées à l'enregistrement du chiffre d'affaires?

#### Prise de position et délai de mise en consultation

La Commission souhaite recevoir des prises de position du plus grand nombre possible d'intéressés mais surtout du plus grand nombre possible d'utilisateurs. Vous avez jusqu'au **4 avril 2014** pour adresser votre réponse aux questions figurant dans la consultation à:

RPC  
Case postale 1477  
8021 Zurich  
[fachsekretaer@fer.ch](mailto:fachsekretaer@fer.ch)

L'intention est de publier les prises de position sur le site des Swiss GAAP RPC ([www.fer.ch](http://www.fer.ch)), dans la mesure où il n'est pas expressément fait état d'objections. ■