

Comptes consolidés

Remaniement: 2022

Mise en vigueur: 1^{er} janvier 2024

(Une application anticipée est autorisée)

Introduction

Toutes les dispositions applicables aux comptes individuels sont en principe 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 ainsi que 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 en principe pas dans le périmètre de consolidation. Elles sont portées au bilan à leur coût d'acquisition diminué d'éventuelles pertes de valeur ou à leur juste valeur.

Méthode de consolidation

6. Les états financiers intégrés dans la consolidation (société mère, filiales et entités sous contrôle conjoint) doivent être ajustés afin de correspondre, de manière homogène, aux directives internes du groupe 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 fonds propres des entités consolidées (consolidation du capital) se détermine selon la méthode d'acquisition.
10. La part des actionnaires minoritaires au capital doit être indiquée séparément sous les fonds propres.
11. Dans le compte de résultat, la part des actionnaires minoritaires aux bénéfices/pertes doit être indiquée séparément («dont actionnaires minoritaires»).
12. Si la méthode de la mise en équivalence est appliquée, les fonds propres et le résultat de la période doivent être comptabilisés proportionnellement. Le résultat doit être indiqué séparément dans le compte de résultat.
13. Les choix effectués dans le cadre de cette recommandation doivent être appliqués de manière homogène.

Goodwill

14. Lors d'une acquisition, les actifs et les passifs repris doivent être réévalués et portés au bilan à leur juste valeur à la date de la prise de contrôle. Ceci implique la comptabilisation de valeurs incorporelles significatives (au moins les marques, brevets et licences si existants) qui, jusque-là, n'étaient pas portées au bilan.
15. Une différence positive entre les coûts d'acquisition et les actifs nets repris réévalués doit être considérée comme goodwill et enregistrée dans les valeurs incorporelles. Lorsque les coûts d'acquisition sont inférieurs aux actifs nets repris réévalués à leurs justes valeurs, il en résulte un goodwill négatif («badwill»). Le goodwill négatif doit être inscrit au passif et indiqué séparément au bilan ou dans l'annexe.
16. Le goodwill s'amortit de façon planifiée (normalement selon le modèle linéaire) sur la durée d'utilisation. La durée d'utilisation estimée ne doit pas dépasser 20 ans. Si la durée d'utilisation ne peut pas être déterminée, l'amortissement s'effectue sur 5 ans.
17. Si le goodwill est activé et amorti, un goodwill négatif est porté au passif et dissolu avec effet sur le résultat au maximum en l'espace de 5 ans.
18. Les organisations qui inscrivent le goodwill à l'actif et l'amortissent respectivement qui inscrivent le goodwill négatif au passif et le dissolvent avec effet sur le résultat peuvent renoncer à une identification des valeurs incorporelles significatives qui n'étaient jusque-là pas portées au bilan conformément au chiffre 14.
19. Si le goodwill est compensé avec les fonds propres, le goodwill négatif doit lui aussi être compensé avec les fonds propres.
20. La compensation du goodwill/goodwill négatif avec les fonds propres n'est admise qu'à la date d'acquisition. Lors d'une cession, un goodwill ou un goodwill négatif qui, à la date de l'acquisition, a fait l'objet d'une compensation avec les fonds propres doit être pris en compte aux coûts d'achat initiaux afin de déterminer le bénéfice ou la perte à la cession.
21. Dans le cas d'une acquisition réalisée par étapes, le goodwill positif ou négatif est déterminé séparément à chaque étape de l'acquisition comme différence entre les coûts d'acquisition et les actifs nets au prorata. Au moment de la prise de contrôle, les actifs nets repris sont évalués à leurs justes valeurs. Les différences d'évaluation qui en résultent (différence entre les justes valeurs et les valeurs comptables) sur les anciennes quotes-parts sont intégrées aux fonds propres. Ce faisant, les actifs et les passifs repris figurent dans les comptes consolidés à leurs pleines justes valeurs au moment de la prise de contrôle.
22. À chaque vente de parts, le bénéfice ou la perte de la cession est calculé et comptabilisé au résultat de la période. Si la vente progressive de parts aboutit à une participation associée ou à une immobilisation financière (remise du contrôle), l'évaluation de la quote-part résiduelle par rapport aux actifs nets proportionnels s'effectue en tenant compte du goodwill ou du goodwill négatif proportionnel.
23. Les éléments du prix d'achat dépendants d'événements futurs font partie des coûts d'acquisition à la date d'acquisition si une sortie de fonds est probable. Ces éléments du prix d'achat doivent être publiés en annexe. L'évaluation subséquente de tels éléments du prix d'achat a lieu à chaque date du bilan. Les changements des éléments conditionnels du prix d'achat entraînent un ajustement du goodwill/goodwill négatif porté au bilan ou compensé avec les fonds propres.

Devises étrangères

24. 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.
25. La perte de contrôle sur une filiale ou la perte d'une influence notable sur une entité associée, dont les états financiers sont tenus dans une devise étrangère, entraîne une contre-passation avec effet sur le résultat des écarts de conversion cumulés enregistrés

dans les fonds propres. En cas de désinvestissement progressif d'une filiale n'entraînant aucune perte de contrôle, les écarts de conversion cumulés doivent être affectés proportionnellement aux parts minoritaires sans effet sur le compte de résultat. Dans le cas d'autres cessions progressives, les écarts de conversion cumulés doivent être prises en compte proportionnellement dans le résultat de la période.

26. Les effets de conversion monétaire de prêts à long terme en monnaies étrangères internes au groupe et à caractère de fonds propres doivent être enregistrés dans les fonds propres sans incidence sur le compte de résultat.

Évaluation

27. L'évaluation d'un même poste dans les états financiers des entités entrant dans le périmètre de consolidation suit, en règle générale, les mêmes principes.
28. 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 qui lui est lié.
29. 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 ajouté aux autres actifs et non au goodwill.

Impôts sur les bénéfices

30. Les impôts différés sur les bénéfices 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;
 - lors d'acquisitions dans le cadre de l'allocation du prix d'achat, des actifs et des passifs sont fixés à des justes valeurs différentes des valeurs fiscalement déterminantes;
 - 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.
31. Lors d'une acquisition, les actifs nets repris sont comptabilisés aux justes valeurs à la date de l'acquisition. Si les valeurs fiscalement déterminantes des actifs et des passifs acquis ne sont pas ajustées ou que partiellement, des différences d'évaluation apparaissent en général. Des impôts différés sur les bénéfices actifs (si les critères de comptabilisation sont remplis) ou passifs s'appliquent à ces différences d'évaluation. Aucun impôt différé passif sur les bénéfices n'est pris en compte lors de la première comptabilisation du goodwill dans le cadre d'une acquisition.
32. 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.
33. Pour la détermination des impôts différés sur les bénéfices, 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 flux de trésorerie

34. En ce qui concerne les investissements, le tableau de flux de trésorerie 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 cédées);
 - achat et vente de parts minoritaires.
35. En ce qui concerne le financement, le tableau de flux de trésorerie doit indiquer les postes supplémentaires suivants:
- distributions de dividendes aux actionnaires minoritaires de filiales;
 - +/- versements ou remboursements en capital des actionnaires minoritaires de filiales.
36. Dans le cadre de la méthode indirecte, le tableau de flux de trésorerie doit indiquer les postes supplémentaires suivants:
- +/- pertes (bénéfices) proportionnel(le)s résultant de l'application de la méthode de la mise en équivalence.

Tableau des capitaux propres

37. Les postes de goodwill/goodwill négatif compensés avec les fonds propres ainsi que les écarts de conversion cumulés doivent figurer dans le tableau des capitaux propres comme éléments séparés (colonne).

Publication

38. 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 une autre.
39. 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, entités sous contrôle conjoint 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.
40. 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.
41. Dans les tableaux (par exemple tableau des immobilisations ou tableau de variation des provisions), les variations dues aux écarts de conversion et les changements du périmètre de consolidation doivent être mentionnés séparément.
42. Le goodwill doit être indiqué séparément au bilan ou dans l'annexe.
43. Lorsque le goodwill/goodwill négatif est compensé avec les fonds propres, tous les effets sur le bilan et le compte de résultat d'une comptabilisation théorique à l'actif respectivement au passif ainsi que de son amortissement planifié respectivement sa

dissolution pendant la durée d'utilisation prévue seront présentés dans l'annexe, et ceci tant pour l'exercice de référence que pour l'exercice précédent (valeur d'acquisition, correctifs de valeurs cumulés, valeur résiduelle, amortissements et dissolutions, dépréciations d'actifs, entrées, sorties, écarts de conversion).

44. La méthode d'évaluation des participations aux entités dont les droits de vote sont inférieurs à 20% doit être indiquée dans l'annexe.
45. 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.
46. Le traitement des écarts de conversion et leurs effets sur les comptes consolidés doivent être présentés dans l'annexe.
47. En l'absence d'informations sectorielles selon les normes Swiss GAAP RPC 31, l'annexe doit fournir des informations sur la répartition des produits nets des livraisons et des prestations par région géographique et par secteur d'activité.
48. En cas d'acquisition ou de vente d'entités consolidées intégralement ou proportionnellement, l'annexe doit présenter les principaux éléments des bilans des entités achetées ou vendues au moment de la première consolidation ou de la déconsolidation. En outre, l'impact de la première consolidation ou déconsolidation sur les produits nets doit également être indiqué. La publication comprend les produits nets depuis la date d'acquisition qui ont alimenté le compte de résultat du groupe ainsi que les produits nets jusqu'à la date de l'acquisition durant l'exercice correspondant. Si les produits nets jusqu'à la date d'acquisition ne peuvent pas être déterminés, ils devront être publiés conformément à la dernière clôture disponible. En cas de vente, les produits nets contenus dans les comptes consolidés jusqu'à la date de déconsolidation ainsi que ceux de l'année précédente doivent être publiés.

Explications

ad chiffre 1

49. Les organisations ad hoc doivent être consolidées. Une organisation ad hoc est une organisation qui n'est pas contrôlée sur le plan juridique, mais dont la contribution économique profite directement au groupe (par exemple activités de recherche externalisées, fondations pour des rémunérations en action).

ad chiffre 2

50. Une filiale est une organisation placée sous le contrôle de la société mère.

51. Il y a contrôle si la société mère détient, directement ou indirectement, plus de la moitié des droits de vote d'une filiale.

52. Il peut aussi y avoir contrôle si la société mère détient moins de la moitié des droits de vote (p. ex. par le biais de contrats liant les actionnaires, d'une majorité au sein de l'organe de surveillance/de direction ou de droits d'option).

53. Des filiales peuvent être exclues de la consolidation intégrale dans la mesure où elles ne sont pas significatives dans leur globalité.

ad chiffre 3

54. Une entité sous contrôle conjoint repose sur un contrat en vertu duquel deux parties (ou plus) s'associent pour exercer une activité économique placée sous leur direction conjointe. Dans ce cas, aucune des parties n'a la possibilité de contrôler l'entité sous contrôle conjoint.

55. La méthode de la consolidation proportionnelle exige que tous les postes du bilan et du compte de résultat des entités sous contrôle conjoint soient comptabilisés en pourcentage de la participation.

ad chiffre 4

56. Les entités associées sont des participations où il existe une influence notable. Une influence notable est la possibilité de participer aux décisions de l'entité en matière de politique d'affaires et financière, toutefois sans posséder le contrôle ou le contrôle conjoint de l'entité. Il y a influence notable quand la part des voix s'élève à 20% au minimum, à moins qu'elle soit réfutable. Lorsque les droits de vote sont inférieurs à 20%, il est supposé qu'il n'y a pas d'influence notable, à moins que la preuve puisse en être apportée.

57. Lors de l'application de la méthode de la mise en équivalence, les comptes annuels établis conformément aux Swiss GAAP RPC forment la base d'intégration des entités associées. En l'absence de comptes annuels RPC, au minimum les positions des comptes significatives du point de vue du groupe doivent satisfaire aux directives internes du groupe en conformité aux RPC.

58. Au moment où une influence notable est acquise, les actifs et les passifs repris des entités associées sont réévalués conformément aux consignes du chiffre 14. Cette réévaluation n'est nécessaire que pour les actifs et passifs dont la valeur actuelle diffère significativement de la valeur qui serait obtenue si la Swiss GAAP RPC avait été appliquée depuis toujours. Les actifs et les passifs qui, jusque-là, n'étaient pas portés au bilan devront eux aussi être évalués et portés au bilan, la disposition dérogatoire du chiffre 18 restant applicable par analogie.

59. Le traitement du goodwill des entités associées est similaire au traitement des entités consolidées intégralement et proportionnellement. S'il est activé, le goodwill peut apparaître soit sous le poste du bilan «entités associées» soit sous le poste du bilan «valeurs incorporelles».

60. Les écarts de conversion résultant de la conversion du poste du bilan «entités associées» n'affectent pas le compte de résultat, celles-ci étant imputées aux fonds propres conformément au chiffre 37. Au moment de la perte de l'influence notable, les écarts de conversion cumulés intégrés aux fonds propres doivent être sortis des comptes avec effet sur le résultat.

ad chiffre 6 et 7

61. 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.

62. Doivent notamment être éliminés au niveau des entités consolidées intégralement et proportionnellement:

- les créances et engagements réciproques;
- les valeurs comptables des participations et les fonds propres correspondants;
- 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;
- les dividendes.

63. La méthode de la consolidation intégrale exige que les actifs et les passifs ainsi que les charges et les produits soient intégrés complètement dans les comptes consolidés, y compris ceux des organisations consolidées auxquelles des tiers participent.

ad chiffre 8

64. Consécutivement à des transactions internes au groupe (filiales, entités sous contrôle conjoint), il peut exister, à la date de clôture, des bénéfices non réalisés (bénéfices internes) du point de vue du groupe dans des actifs tels que les stocks ou les immobilisations.

65. L'utilisation de méthodes approximatives est autorisée pour déterminer les bénéfices internes.

66. 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

67. Les fonds propres des entités consolidées qui existent à la date d'acquisition ou à la date de fondation sont compensés avec les coûts d'acquisition respectivement la valeur comptable de la participation dans le bilan de la société mère.

68. Après la première consolidation, les variations ressortant du résultat consolidé de la période seront par la suite attribuées aux réserves provenant des bénéfices.

69. Lors d'une acquisition, les actifs et les passifs repris sont réévalués à leur juste valeur à la date de la prise de contrôle.

ad chiffre 13

70. La recommandation requiert l'application homogène du droit d'option choisi (par exemple le goodwill doit être soit activé et amorti sur toute la période soit compensé avec les fonds propres pour toutes les formes d'acquisition). Les dispositions correspondantes du cadre conceptuel sont à suivre en cas d'une modification des principes de la présentation des comptes.

ad chiffre 20

71. Lors de la cession d'une partie d'une entreprise, le bénéfice ou la perte lié à la cession doit être déterminé en tenant compte du fait que le goodwill/goodwill négatif avait été directement compensé avec les fonds propres au moment de l'acquisition. Pour rendre les informations comparables avec une entité dont la politique consiste à activer le goodwill et à l'amortir partiellement ou intégralement au compte de résultat respectivement à passiver le goodwill négatif au moment de la formation et à l'intégrer avec effet sur le résultat, il est nécessaire, au moment de la cession, de comptabiliser entièrement au résultat de la période le goodwill/goodwill négatif compensé avec les fonds propres au moment de l'acquisition. La fermeture et la liquidation d'une partie d'une entreprise sont assimilées à la cession.

ad chiffre 21

72. L'acquisition de placements financiers ne donne pas lieu à la formation de goodwill. Si à la suite d'une acquisition de parts, une influence notable est obtenue, la comptabilisation doit s'effectuer en accord avec le chiffre 58.

73. Le calcul du goodwill pour chaque acquisition réalisée par étapes au sein de la catégorie «entités associées» a lieu sans réévaluation des actifs nets sous-jacents.

74. Lors de l'achat de parts minoritaires, le goodwill/goodwill négatif se calcule comme différence entre les coûts d'acquisition et la valeur comptable proportionnelle des parts minoritaires.
75. La durée d'utilisation du goodwill/goodwill négatif est définie séparément pour chaque acquisition de parts.

ad chiffre 22

76. Le goodwill/goodwill négatif proportionnel sortant est calculé pour chaque vente de parts et comptabilisé avec effet sur le résultat. Ce principe est appliqué par analogie aussi bien pour le goodwill/goodwill négatif porté au bilan que compensé. Le goodwill/goodwill négatif proportionnel se calcule au prorata des parts vendues.

ad chiffre 24

77. Cette consigne 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.
78. Tous les postes du bilan (à l'exception des fonds propres) sont convertis au cours de clôture de la monnaie de référence des comptes consolidés.
79. Les différents postes du compte de résultat et du tableau de flux de trésorerie doivent être convertis dans la monnaie de référence des comptes consolidés au cours de change moyen de l'exercice.
80. Les écarts de conversion résultant de la conversion des postes du bilan n'affectent pas le compte de résultat, ceux-ci sont imputés aux fonds propres.
81. Lorsque le compte de résultat est converti, les écarts de conversion constatés entre le résultat traduit à ce cours et le résultat obtenu au bilan sont affectés aux fonds propres.

ad chiffre 26

82. En cas de perte de contrôle sur une filiale ou de perte de l'influence notable sur une entité associée, les écarts de conversion cumulés correspondants intégrés aux fonds propres qui sont issus de prêts à caractère de fonds propres doivent être sortis du compte et ont un effet sur le résultat.

ad chiffre 27

83. Des dérogations à une application homogène des principes peuvent être dûment justifiées, par exemple lorsque des entités intégrées dans les comptes consolidés exercent des activités différentes. Ainsi, les produits en cours de fabrication d'une entreprise de construction 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 28 et 29

84. En lien avec l'examen des dépréciations d'actifs, les dispositions de Swiss GAAP RPC 20 et de Swiss GAAP RPC 2 chiffre 16 pour l'utilisateur des RPC fondamentales sont à respecter.

ad chiffre 38

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

ad chiffre 47

86. La répartition des produits nets 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.

Première application de la norme remaniée et dispositions transitoires

Conformément au cadre conceptuel Swiss GAAP RPC, chiffre 30, les chiffres des années passées doivent eux aussi être adaptés en cas de modification des principes de présentation des comptes. Les comptes de l'année précédente sont retraités (restatement), comme si les nouveaux principes avaient toujours été en vigueur (méthode rétrospective).

- I. Sont exclus de la méthode rétrospective les chiffres 14 à 23 (goodwill) ainsi que les chiffres 25 ou 82 (sortie de compte avec effet sur le résultat des écarts de conversion cumulés). Les chiffres indiqués s'appliquent aux acquisitions et cessions effectuées après le 1^{er} janvier 2024.

- II. Si une disposition des écarts de conversion cumulés n'est pas réalisable dans la pratique au 1^{er} janvier 2024 par filiale ou entité associée, l'utilisateur peut demander une dispense unique. En cas de dispense,
 - a) il sera supposé que les écarts de conversion cumulés s'élèvent à zéro pour toutes les filiales au moment de la première application de cette recommandation remaniée;
 - b) le bénéfice ou la perte découlant d'une cession d'une filiale ne peut inclure aucun écart de conversion généré avant la première application de cette recommandation remaniée et doit prendre en compte les écarts de conversion générés après cette date;
 - c) il faut indiquer en annexe que le présent allègement a été appliqué.

L'application anticipée de cette recommandation est autorisée.